

TAMPEREEN YLIOPISTO  
Johtamiskorkeakoulu

Budjetointiprosessi muutostilanteessa: Haasteita ja  
mahdollisuuksia – Tampereen kaupungin avo- ja asumispalvelut

Julkinen talousjohtaminen  
Pro gradu -tutkielma  
Syyskuu 2017  
Ohjaaja: Eija Vinnari  
Erno Lehtinen

# TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu; julkinen talousjohtaminen
Tekijä:	LEHTINEN, ERNO
Tutkielman nimi:	Budjetointiprosessi muutostilanteessa: Haasteita ja mahdollisuuksia - Tampereen kaupungin avo- ja asumispalvelut
Pro gradu -tutkielma:	63 sivua, 5 liitesivua
Aika:	Syyskuu 2017
Avainsanat:	Budjetointi, johdon laskentatoimi, institutionaalinen muutos, tilivelvollisuus, julkinen sektori

---

Tutkielmassa keskitytään tarkastelemaan Tampereen kaupungin avo- ja asumispalvelujen vuoden 2017 budjetointiprosessia. Tampereen kaupunki luopui vuosia käytössä olleesta tilaaja-tuottaja-mallista vuoden 2017 alussa. Vanhasta toimintamallista luopuminen käynnisti sisäisen organisaatiomuutoksen, jossa avo- ja asumispalveluiksi yhdistyivät Tampereen kaupungin alaisuudessa toimineet avopalvelujen toimintayksikkö ja kotihoidon ja asumispalvelujen toimintayksikkö. Yhdistymisen lisäksi avo- ja asumispalveluihin siirtyi entisen tilaajan toiminnoista merkittäviä ostopalveluihin liittyviä eriä.

Sisäisellä organisaatiomuutoksella oli suuri vaikutus vuoden 2017 budjetointiprosessille ja johdon laskentatoimen säännöille ja rutiineille. Toiminnan uudelleen organisoiminen aiheutti haasteita eripuolilla organisaatiokenttää, niin toiminnan kuin taloudenkin näkökulmasta. Muutosta toteutettiin nopealla aikataululla, joka osaltaan koettiin haasteellisenä. Tutkielmassa perehdytään siihen, miten kuntataloutta ohjataan ja mikä on talousarvion rooli ohjaamisen välineenä. Aineisto on kerätty haastatteluilla, joiden avulla on mahdollista selittää organisaatiomuutoksen vaikutuksia budjetointiprosessiin.

Tutkielman teoreettisessa viitekehyksessä perehdytään budjetoinnin teoreettiseen taustaan ja teorioihin itse budjetoinnin taustalla. Näistä keskeisiä ovat päämies-agenttiteoria ja tilivelvollisuus. Organisaatiomuutosta ja sen vaikutuksia budjetointiprosessiin lähestytään uuden institutionalismin ja institutionaalisen muutoksen kautta. Tarkemmassa tarkastelussa on etenkin institutionaalinen muutos johdon laskentatoimen näkökulmasta.

Tutkielman tuloksien tuoma lisäarvo liittyy budjetointiprosessin kannalta haasteita aiheuttaneiden prosessien tunnistamiseen ja selittämiseen. Tuloksien avulla on mahdollista hahmottaa millaisia haasteita organisaatiomuutos voi aiheuttaa budjetointiprosessille Suomen mittakaavassa suuren kaupungin osalta. Tämä tieto voi tulevaisuudessa olla soveltuvilta osin käyttökelpoista, koska Suomen julkinen sektori on suurien muutospaineiden edessä.

Tutkittavan organisaation kannalta lisäarvo liittyy oman toiminnan arviointiin ja kehittämiseen, joka on ollut yksi tutkimuksen lähtökohdista. Omaa toimintaa on mahdollista kehittää budjetointiprosessin näkökulmasta tuloksista esille nousseiden tekijöiden avulla. Tuloksia on mahdollista hyödyntää myös tilivelvollisuuden parantamisen näkökulmasta.

## SISÄLLYSLUETTELO

<b>1</b>	<b>JOHDANTO .....</b>	<b>1</b>
1.1	AIHEEN ESITTELY .....	1
1.2	TUTKIMUKSEN TAVOITTEET JA TUTKIMUSONGELMA .....	4
1.3	TUTKIMUSMENETELMÄT JA AINEISTO.....	5
<b>2</b>	<b>KUNTATALOUDEN OHJAUS JA TALOUSARVIO .....</b>	<b>6</b>
2.1	KUNTATALOUDEN OHJAUS .....	7
2.2	TALOUSARVIO KUNTASEKTORILLA .....	10
2.3	TALOUSARVION KEHITYS .....	13
2.4	PÄÄMIES –AGENTTITEORIA JA TILIVELVOLLISUUS.....	17
<b>3</b>	<b>MUUTOS JA SEN TULKITSEMINEN .....</b>	<b>22</b>
3.1	TALOUSARVIO JA UUSI INSTITUTIONALISMI .....	22
3.2	INSTITUTIONAALINEN MUUTOS JA JOHDON LASKENTATOIMI.....	25
3.3	POLKURIIPPUVUUS JOHDON LASKENTATOIMEN MUUTOKSESSA.....	30
<b>4</b>	<b>TAMPEREEN KAUPUNGIN AVO- JA ASUMISPALVELUT .....</b>	<b>31</b>
4.1	ORGANISAATION ESITTELY .....	31
4.2	ORGANISAATIOMUUTOS JA BUDJETOINTIPROSESSI .....	35
4.3	TÄRKEIMMÄT POIMINNAT.....	50
<b>5</b>	<b>TULOKSET .....</b>	<b>52</b>
<b>6</b>	<b>JOHTOPÄÄTÖKSET.....</b>	<b>61</b>
	<b>LÄHDELUETTELO .....</b>	<b>64</b>
	<b>LIITTEET.....</b>	<b>67</b>

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Aiheen esittely

Tampereen kaupunki luopui vuosia käytössä olleesta tilaaja-tuottaja-mallista vuoden 2017 alussa. Organisaatiomuutoksella oli suuria vaikutuksia kaupungin eri toimintayksiköissä. Organisaatiomuutoksessa yhdisteltiin kaupungin toimintayksiköitä, joka aiheutti muutoksia erityisesti näiden yksiköiden budjetointiprosessiin. Tämän tutkimuksen tavoite on tutkia kaupungin avo- ja asumispalvelujen palveluryhmän vuoden 2017 budjetointiprosessia, joka tapahtui organisaatiomuutoksen keskellä. Tutkimus selittää millainen vaikutus organisaatiomuutoksella on budjetointiprosessiin, miten se vaikuttaa budjetoinnin sääntöihin ja rutiineihin, kuinka tilivelvolliset johtajat kokivat prosessin ja miten he pysyvät tietoisina budjetin toteutumisesta talousarviovuoden aikana. Tutkimus kuvailee millaisia haasteita budjetointiprosessiin liittyi ja miten ne vaikuttavat tilivelvollisuuteen. Tutkimus pyrkii myös tuomaan esille kehityskohtia organisaation budjetointiprosessista. Tutkimus on ajankohtainen, koska tutkittava palveluryhmä aloitti toimintansa organisaatiomuutoksen myötä vuoden 2017 alusta.

Tuija Rajala ja Jari Tammi (2014, 23–24) uskovat, että julkisen sektorin budjetoinnin tutkimuksen kentällä olisi ahdasta, mutta näin ei kuitenkaan ole. Osasyitä tähän on heidän mukaansa se, että budjetoinnin tutkimuksen alalla ei ole teoreettisesti vahvaa valtavirtaa, budjetointia on väitetty epäteoreettiseksi, tai se halutaan nähdä vain laskennan kysymyksenä. Budjetoinnin tutkimuksen kannalta ongelmia ovat olleet tutkimuksen tekeminen usealla tieteenalalla, jolloin näkökulmien yhdistely ei ole onnistunut, tutkijoiden käytäntösuuntautuneisuus ja tutkijoiden haluttomuus, tai kykenemättömyys havaita poliittisen päätöksenteon erityisluonnetta kun käsitellään julkista budjetointia. Budjetointia Suomessa on tutkittu heidän mukaansa eri tutkijoiden ja näkökulmien kautta. Tuittu (1994) on tutkinut budjetoinnin vallankäyttöä ja jakautumista, Karila (1998) ja Möttönen (1997) ovat tutkineet talouden ohjausta ja johtamista, Heuru (2000) on tutkinut oikeuden kysymysten näkökulmista, Luosmala (2010) on tutkinut budjetointiprosessia poliittisen toiminnan näkökulmasta, Hosiaislouma (1969), Näsi (1990) ja Myllyntaus (2002) ovat lähestyneet budjetointia sen

kehityksen ja kirjanpitoon kytkennän kautta, ja Oulasvirta ja Aronen (2012) ovat lähestyneet budjetointia kehittämisen ja kannustavuuden näkökulmista.

Tällä tutkimuksella on vahvoja kytköksiä käytäntöön, koska tutkimuksen tavoitteena on kehittää tutkittavan organisaation budjetointiprosessia. Samalla tutkimus kuitenkin pyrkii täyttämään aukkoa tutkimuskentässä tarkastelemalla budjetointiprosessia muutostilanteessa agenttiteorian ja uuden institutionalismin kautta, ja analysoimalla muutostilanteen vaikutuksia tilivelvollisuuteen ja vallitseviin käytäntöihin. Budjetointiprosessia muutostilanteessa lähestytään johdon laskentatoimen institutionaalisen muutoksen kautta.

Kunnat ovat olemassa edistääkseen kuntalaisten hyvinvointia ja kestäväää kehitystä alueellaan (Kuntalaki 410/2015). Tässä tehtävässä keskeisessä asemassa on palvelujen järjestäminen. Palvelujen järjestämiseen liittyvät muun muassa työntekijöiden palkkaus, materiaalien osto ja tilojen vuokraus (Sinervo, Meklin & Vakkuri 2015, 97). Julkisessa palvelutuotannossa tuotetaan erilaisia palveluita kuntalaisille aina terveydenhuollosta koulutukseen. Osa kunnan tehtävistä perustuu lakiin ja osa on kunnan itse itselleen omaksumia tehtäviä. Kunnan lakisääteisiin tehtäviin kuuluvat muun muassa sosiaalipalveluiden, terveystalveluiden, opetus- ja kulttuuripalvelujen ja erinäisten teknisten palvelujen järjestäminen, kuten kaavoitus, katujen ja yleisten alueiden ylläpito ja liikenne ja vesihuolto. Näiden tehtävien lisäksi kunta voi lisäksi ottaa itse hoitaakseen tarpeelliseksi katsomiaan tehtäviä, jotka vaihtelevat kunnittain paikallisten tarpeiden ja olosuhteiden mukaisesti. Tällaisia tehtäviä ovat esimerkiksi elinkeinoelämän edistäminen, työllisyyttä edistävien palveluiden järjestäminen ja tietoverkkojen rakentaminen ja ylläpito. (Kuntaliitto 2015.)

Palvelujen tuottamisen suhteen kunta voi lähtökohtaisesti itse ratkaista, miten palvelut käytännössä tuotetaan. Valtuusto päättää palvelujen tuottavien yksiköiden organisointimuodoista ja perustaa nämä yksiköt. Kuntalain 2 §:n mukaan kunta voi tuottaa tehtävät itse, tuottaa palvelun yhteistoiminnassa muiden kuntien kanssa, hankkia palveluja ostopalveluna toiselta kunnalta tai kuntayhtymältä, perustaa palveluja tuottavan osakeyhtiön tai olla sellaisessa osakkaana, tai hankkia palvelun ostopalveluna yksityiseltä palveluntuottajalta. (Kuntaliitto 2015 1.)

Julkisessa palvelutuotannossa on kysymys niukkojen voimavarojen mahdollisimman tehokkaasta allokoinnista, jolloin kuntalaiset saisivat parhaan vastineen maksamilleen veroille.

1980- luvulta alkanut julkisen hallinnon kehittämissuuntaus on pyrkinyt systemaattisesti uudistamaan taloudellisten voimavarojen hallintaa, budjetointia sekä laskenta- ja arviointi-informaation tuottamista, jolloin taloudellista ajattelua on pyritty integroimaan julkisen hallinnon toimintaan. Taloudellisen ajattelun tarkoituksena on auttaa jäsentämään julkisen toiminnan päämääriä ja niiden saavuttamisen keskeisiä reunaehdoja. (Vakkuri, Oulasvirta & Johansson, 2015, 91–93.)

Julkisessa päätöksenteossa tarvitaan talousinformaatiota jota tuotetaan moniin erilaisiin tarpeisiin. Vakkuri ym. (Vakkuri ym, 2015, 93) nostavat esille, että julkishallinnon talouden informaatio voi koskea laajasti ymmärrettynä sekä raha- että reaali-prosessia. Laskentatoimen kielellä kyse voi olla niin tilinpäätös- ja muusta rahoittajan laskentatoimen informaatiosta kuin julkisorganisaation toiminnan reaali-prosessista, palvelutuotannon ja palvelujen järjestämisen prosesseja koskevasta tiedosta. Informaatiota tuotetaan erilaisten laskentatoimen ja arvioinnin järjestelmien avulla, joista osa on sidoksissa informaation tuottamista koskevaan lainsäädäntöön ja ohjeistoihin, osa yleisempään tapauskohtaiseen informaatioon. Talousinformaatio on eräänlainen väliin tuleva muuttuja taloudellisten periaatteiden sovittamisessa julkishallinnon tarpeisiin. Talousinformaation avulla luodaan käsitystä siitä, miten veronmaksajilta kerättyjä taloudellisia resursseja on käytetty, ovatko tulot ja menot tasapainossa, miten taloudellista palvelutuotanto on ja tuottaako julkinen hallinto tavoiteltuja vaikutuksia kansalaisille ja asukkaille. Onkin syytä nostaa esille, että talousinformaatiolla on keskeinen osa nykymuotoisen julkishallinnon päätöksenteossa.

Työkalu millä kunta tai kaupunki pystyy asettamaan taloudellisia tavoitteita ja seuraamaan niiden toteutumista, on talousarvio. Tämän tutkimuksen mielenkiinnon kohteena on talousarvio ja sen laadintaprosessi erityisesti muutostilanteen keskellä. Aihe on ajankohtainen, koska Suomen julkinen sektori on suurien muutospaineiden keskellä. Sote- ja maakuntauudistus tulevat muuttamaan suuresti kuntien taloudellista rakennetta mikäli sosiaali- ja terveystaloudet siirtyvät kunnilta maakunnille. Muutostilanteessa talousarvion laadinta ja tuntemus korostuvat, koska se on keskeinen toiminnan ja talouden ohjaamisen väline. Onkin mielenkiintoista tutkia millaisia vaikutuksia muutoksella on johdon laskentatoimen ja budjetoinnin sääntöihin ja rutiineihin, sekä kuinka vaikutukset organisaatiossa koetaan. Tutkimus pyrkii selvittämään keskeiset haasteet prosessin kannalta, jotta ne on mahdollista tunnistaa tulevaisuuden muutostilanteissa.

## 1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusongelma

Tutkimuksen tavoitteena on tutkia organisaatiomuutoksen vaikutusta budjetointiprosessiin julkisen sektorin organisaatiossa. Tutkimuksessani on olennaista selvittää millaisia haasteita budjetointiprosessissa kohdattiin, kuinka haasteet voidaan selättää ja samalla parantaa budjetointiprosessia, sekä tukeeko nykyinen prosessi riittävästi viranhaltijoiden kokonaisbudjetin hahmottamista ja hallintaa tilivelvollisuuden näkökulmasta. Mielenkiinto kohdistuu myös siihen, kuinka tulostavasti olevat viranhaltijat kokevat budjetin seurannan toimivan talousarviovuoden aikana. Muutostarpeet johdon laskentatoimen kannalta ovat myös keskeisessä roolissa.

Tutkimuskysymyksinä ovat:

1. Millaisia vaikutuksia organisaatiomuutos aiheuttaa kunnan budjetointiprosessille yleisellä tasolla?
2. Millaisia vaikutuksia organisaatiomuutoksella on budjetoinnin sääntöihin ja rutiineihin?
3. Millaisin keinoin budjetointiprosessia voidaan parantaa, jotta se tukisi keskeisten viranhaltijoiden ja toimijoiden budjetin tuntemusta tilivelvollisuuden näkökulmasta?

Kysymysten avulla on tarkoitus saada selkeä kuva organisaatiomuutoksen vaikutuksista budjetointiprosessille, joka mahdollistaa tarkemman analyysin muutoksen vaikutuksista budjetoinnin sääntöihin ja rutiineihin. Tutkimuksen rakenne on muodostettu siten, että aluksi aihetta lähestytään käsitteellisellä tasolla, jonka seurauksena on mahdollista ymmärtää mitä budjetointi ja johdon laskentatoimi julkisella sektorilla tarkoittavat ja kuinka ne ovat kehittyneet. Käsitteellisen osion jälkeen aihetta lähestytään teorian kautta, joka auttaa lukijaa ymmärtämään millaisten teoreettisten lähestymistapojen kautta budjetointia ja sen muutosta on mahdollista lähestyä. Teoriaosuutta seuraa tutkimuksen empiirinen osio, jossa tarkastellaan avo- ja asumispalvelujen organisaatiomuutosta ja budjetointiprosessia. Tuloksissa analysoidaan tutkimuksen empiirisestä aineistosta nousseita havaintoja. Johtopäätöksissä reflektoidaan tutkimuksen tuottamaa lisäarvoa ja mahdollisia jatkotutkimuskohteita.

### 1.3 Tutkimusmenetelmät ja aineisto

Tutkimusongelmani selvittämiseksi lähestyn aiheitani tapaustutkimuksen keinoin. Tutkimus suoritetaan laadullisena tapaustutkimuksena, joka on luonteeltaan arvioiva ja siinä on analysoiva ja kehittävä ote. Hirsjärven, Remeksen ja Sajavaaran (2009, 181) mukaan tutkimuskohteen ymmärtäminen on kvalitatiivisen tutkimuksen tavoite. Jotta tutkimuskysymyksiin on mahdollista vastata, on case -organisaatioksi valittu suuri kaupunki, jossa on toteutettu organisaatiomuutos. Organisaatiomuutos vaikuttaa suuresti yksikön toimintaan ja kokoonpanoon, ja näin ollen myös budjetointiprosessiin. Tutkimus pyrkii teorian avulla vahvistamaan hyväksi koettujen toimintatapojen käyttöä ja etsimään huonojen tilalle uusia. Hirsjärvi, Remes ja Sajavaara (2004, 125–126) osoittavat, että tapaustutkimukselle on tyypillistä valita tutkimuskohteeksi yksittäinen tapaus, tilanne, tapahtuma tai joukko tapauksia, joiden tarkastelussa kiinnostuksen kohteena ovat usein prosessit. Kiinnostuksen kohteena olevat prosessit liittyvät organisaatiomuutokseen, sen aiheuttamiin vaikutuksiin budjetoinnissa ja sen eri vaiheissa, valmistelijoihin ja näiden kokemuksiin prosessista. Kyseisiä prosesseja tarkastellaan myös tilivelvollisuuden näkökulmasta siten, että pyritään löytämään tilivelvollisuuden toteutumisen kannalta merkittävät haasteet prosessissa ja esittämään kehittämis ehdotuksia.

Tutkimusotetta voi kuvailla konstruktiiiviseksi, joka soveltuu hyvin tapaustutkimukseen ja edustaa interventionistista tutkimusta. Konstruktiiivisen tutkimusotteen voidaan luonnehtia yhdistävän sekä teoreettista ja empiiristä tietoa. Tästä tiedosta pyritään luomaan ratkaisu tutkittavan organisaation ongelmiin teoreettisesti perustellulla tavalla. Tutkimuksen teorian valinnalla voi olla vaihtoehtoina uuden teorian kehittäminen, vanhan jalostaminen, sen testaus, tai sen havainnoillistaminen. (Lukka 1999.) Tutkimuksessa on tarkoitus luoda ratkaisuja ongelmiin testaamalla ja havainnoillistamalla jo olemassa olevaa teoriaa.

Tutkimuksen empiirisen osuuden aineisto koostuu pääosin haastatteluista, jotka on toteutettu puolistrukturoiduilla haastatteluilla. Saaranen-Kauppinen ja Puusniekan (2006) mukaan puolistrukturoidussa haastattelussa kaikille haastateltaville esitetään samat, tai melkein samat kysymykset samassa järjestyksessä. Heidän mukaansa puolistrukturoitu haastattelu sopii tilanteisiin, joissa halutaan tietoa juuri tietyistä asioista, eikä haastateltaville haluta, tai ole tarpeen antaa kovin suuria vapauksia haastattelutilanteessa. Haastatteluille oli mietitty teemat ja niiden lisäksi on valmisteltu tarkkoja kysymyksiä. Muu aineisto koostuu erilaisista



organisaatiomuutosta, talouden ohjeita ja -sääntöjä, sekä tilinpäätöstä ja talousarviota koskevista dokumenteista. Näiltä osin aineistoa käsitellään asiakirja-analyysin keinoin.

Aineistoa lähestyn tapaustutkimuksen keinoin, jossa yhdistyvät haastatteluista ja asiakirja-analyysistä saadut tiedot. Aineiston keruu määräytyy ennalta asetettujen teemojen mukaisesti, joten tutkimuksessa voidaan kuvailla käytettävän myös teemoittelua. Saaranen-Kauppinen ja Puusniekan (2006) mukaan teemoittelua on mahdollista tehdä teorialähtöisesti, jolloin teemoittelu ohjautuu tietyn viitekehyksen tai teorian mukaisesti. Eskola ja Suoranta (1998, 176) puolestaan lisäävät, että aineistosta voidaan teemoittelun avulla poimia sen sisältämät keskeiset aiheet ja siten esittää se kokoelmana erilaisia kysymyksenasetteluja. He nostavat esille, että teemoittelu vaatii onnistuakseen teorian ja empirian vuorovaikutusta, joka tutkimustekstissä näkyy niiden lomittumisena toisiinsa. Tästä johtuen joudun valitsemaan teoreettisen viitekehyksen erityisen tarkasti, jotta teorian ja empirian vuoropuhelusta tulee luontevaa.

Tutkimuksen empiriaosuudessa ei käsitellä poliittisten toimijoiden näkökulmia, vaikka tunnistetaankin niiden vaikuttavan itse budjetin sisältöön. Haastatteluihin pyydetään yksi nykyisistä palvelulinjan päälliköistä ja talouden asiantuntija. Palvelulinjan päälliköt ovat viranhaltijoita ja tulosvastuullisia oman linjansa toiminnasta ja taloudesta. Talouden asiantuntija puolestaan toimii eri rajapinnoilla ja vastaa budjetin teknisestä oikeellisuudesta ja viestinnästä palvelulinjoille ja konserniohjausyksiköille. Tutkimuksen luonteen ja ajankäytöllisten syiden vuoksi on päädytty haastattelemaan kahta henkilöä, vaikka suuremmalla otoksella saataisiin todennäköisesti myös uusia näkökulmia. Kahdesta haastattelusta saadaan tutkimuskysymyksiin vastaamisen näkökulmasta riittävästi tietoa, joskin tunnistetaan myös että useammalla haastattelulla saataisiin enemmän tietoa muiden palvelulinjojen kohdalla esille nousseista haasteista.

## 2 Kuntatalouden ohjaus ja talousarvio

Tutkimuksen mielenkiinnon kohteena on talousarvio ja talousarvioprosessi julkisella sektorilla ja erityisesti kuntasektorilla. Talousarvio on kuntatalouden olennainen ohjauksen väline. Tämä kappale käsittelee kuntatalouden ohjausjärjestelmiä ja -välineitä, niihin olennaisesti liittyviä

teorioita ja kuntatalouden muutosta. Kappale avaa tutkimuksen kannalta olennaisia käsitteitä ja auttaa analysoimaan tutkimuksen empiiristä aineistoa.

## 2.1 Kuntatalouden ohjaus

Kuntatalouden ohjaamiseen liittyvät olennaisesti erilaiset laskentatoimen käsitteet. Näitä käsitteitä on hyvä avata, jotta voidaan ymmärtää kuntatalouden ohjaamista, budjetointiprosessia ja yleisesti laskentatoimen tehtäviä. Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 12) avaavat kirjassaan taloushallinnon perustehtävää, joka on avustaa omalla toiminta- ja tehtäväalueellaan yritysjohtoa. Taloushallinto voidaan nähdä johtamisen tukitoimintona, jonka tehtävänä on tuottaa yrityksen johtamista avustavia, taloutta kuvaavia raportteja, osallistua yrityksen johtamiseen ja valvontaan, sekä konsultoida johtoa taloushallinnon näkökulmasta. Taloutta kuvaavien raporttien laatiminen johdon ja muiden sidosryhmien päätöksenteon tueksi on yleensä ymmärretty liikeyrityksen taloushallinnon päätehtäväksi, jolloin taloushallinnon tehtävien on nähty kohdistuvan lähinnä laskentatoimen alueelle. Nämä samat lainalaisuudet pätevät päällisin puolin myös julkisella sektorilla.

Yrityksen laskentatoimi voidaan jakaa kahteen pääalueeseen, jotka ovat yleinen laskentatoimi ja johdon laskentatoimi. Yleisellä laskentatoimella tarkoitetaan yrityksen kirjanpidon tietojärjestelmään perustuvaan tietoon, jonka päädokumentti on tilinpäätös. Yleistä laskentatoimea kutsutaan myös ulkoiseksi laskentatoimeksi, jossa korostuu tiedon merkitys organisaation varsinaisen toiminnan ulkopuolella oleville sidosryhmille. Johdon laskentatoimella tarkoitetaan toista organisaation laskentatoimen suurta aluetta. Se on nimensä mukaisesti johdon päätöksentekoa avustavaa laskentaa, joka koostuu suunnittelulaskelmista ja tarkkailulaskelmista. Suunnittelulaskelmilla tarkoitetaan suunnittelua avustavia laskelmia, joita ovat esimerkiksi investointilaskelmat ja tavoitelaskelmat, kuten budjetit. Ne ilmaisevat organisaation tavoitteet numeerisesti ja tekstinä. Tarkkailulaskelmien tehtävänä on tuottaa tietoa johdolle, joka tarkkailee ja analysoi organisaation tavoitteiden toteutumia ja niissä mahdollisesti ilmenevien mahdollisten erojen syitä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 13–15.)

Budjetti on johdon laskentatoimen väline, joka mahdollistaa organisaation taloudellisen suunnittelun. Neilimon ja Uusi-Rauvan (2005, 230–231) mukaan budjetti on vuosittaisen talousjohtamisen keskeisin väline, koska sen avulla asetetaan tavoitteet, toteutetaan siinä

määriteltyjä toimenpiteitä ja tarkkaillaan tavoitteiden täyttymistä. Budjetti itsessään voidaan määritellä eri tavoilla, mutta yhteistä kaikille määritelmille on se, että budjetti ymmärretään toiminnan ohjausvälineeksi, joka on merkittäviltä osin rahamittainen ja se luo riittävän yksityiskohtaisen kuvauksen organisaation toiminnan tavoitteista ja resursseista suunnittelu- ja toimintakaudelle. Budjetti myös yhdistää organisaation eri toiminnot organisaation kokonaiskuvaksi ja toimii johtamisen apuvälineenä. Budjetoinnilla puolestaan tarkoitetaan budjetin käyttöä organisaation ohjauksen apuvälineenä, joka on budjettien suunnittelua ja laatimista, budjetin käyttöä organisaation toiminnan ohjauksessa, budjetin toteumatarkkailua, erojen analysointia ja korjaavien toimenpiteiden suunnittelua ja toteuttamista.

Laskentatoimen käsitteiden lisäksi on hyvä avata mitä kuntatalouden ohjausjärjestelmillä tarkoitetaan, mistä ne koostuvat ja mitä varten ne ovat olemassa. Myllyntauksen (2002, 17) mukaan kunnan talouden ohjauksella tarkoitetaan sellaista tavoitteiden asettamista, toiminnan järjestämistä sekä tulosten seuranta ja arviointia, jotka liittyvät taloudellisten voimavarojen hankkimiseen ja jakamiseen palvelujen tuottamiseksi tai järjestämiseksi kuntalaisille. Talouden ohjausjärjestelmät puolestaan ovat säännösten, päätösten, sopimusten, ohjeiden, johtosääntöjen ja suositusten muodostamia kokonaisuuksia. Ohjausinformaatioksi puolestaan kutsutaan normiperusteista tai muuta informaatiota, joka ohjaa palvelujen järjestämistä koskevaa suunnittelua, budjetointia, toimeenpanoa ja toteutumis seuranta.

Kunnan toimintaa ohjaavia järjestelmiä on mahdollista luokitella eri tavoin. Myllyntaus (2002, 17) jakaa ne kahteen ulottuvuuteen, jotka ovat ulkoinen-sisäinen- ja normatiivinen-informatiivinen –ulottuvuus. Ensimmäiseen ulottuvuuteen kuuluvat ulkoiset ohjausjärjestelmät joissa kunta on ohjauksen kohteena. Näitä ovat esimerkiksi verotus- ja valtionosuusjärjestelmät. Sisäisiä ohjausjärjestelmiä ovat esimerkiksi valtuuston tai muun kunnan toimintaelimen harjoittama ohjaus palvelutuotannosta vastaavia toimielimiä ja yksiköitä kohtaan johtosäännöin tai erillispäätöksin. Kunnan talousarvio- ja suunnitelma palvelevat nykyään ensisijaisesti kunnan sisäistä ohjausta, vaikka ennen se on ollut valtion kuntiin kohdistaman ohjauksen väline.

Toisessa ulottuvuudessa normatiivisia järjestelmiä ovat säännöksiin perustuvat verotus- ja valtionosuusjärjestelmät ja informatiivisiin järjestelmiin kuuluvat markkinoista ja asiakkaiden tarpeista tietoa tuottavat järjestelmät. Normatiivisilla järjestelmillä valtio pystyy vaikuttamaan kuntien tulonmuodostukseen ja ohjaamaan palvelujen järjestämistä kunnissa. Markkinamekanismi puolestaan ohjaa kunnan tuotannon tekijöiden, asiakaspalvelujen ja

tuotantovälineiden hankintaa. Kunnan laskentatoimen eri järjestelmät tuottavat tietoa suunnittelun, päätöksenteon, arvioinnin ja valvonnan tueksi. Nämä järjestelmät ovat ensisijaisesti informatiivisia, vaikka tiedon esittämistapa voikin olla yksityiskohtaisesti säänneltyä. (Myllyntaus 2002, 17–18.)

Näistä ohjausmuodoista tämä tutkimus keskittyy sisäiseen ulottuvuuteen ja informatiiviseen ulottuvuuteen, koska kuten edellä mainittiin, palvelee talousarvio nykyään kunnan sisäistä ohjausta. Informatiivisella ulottuvuudella tarkoitetaan kunnan laskentatoimen tuottamaa tietoa suunnittelun, päätöksenteon, arvioinnin ja valvonnan tueksi, joka liittyy myös olennaisesti budjetointiin.

Ohjauksella tarkoitetaan menettelytapaa, jolla toiminnan ja talouden ohjausta toteutetaan. Sen muoto määräytyy ohjausinformaation luonteen ja päätöksentekomallin perusteella. Informaation luonne puolestaan määräytyy sen sitovuuden perusteella, jolloin ääripäinä voidaan nähdä yhtäältä normit ja toisaalta toimintaympäristöä koskevat tiedot esimerkiksi palvelutarpeista ja tuotannontekijöiden hinnoista. Normatiivinen informaatio määrää toimintayksikön toiminnan tavoitteet ja/tai keinot, kun taas informatiivinen ohjaustieto antaa ohjattavalle yksikölle mahdollisuuden tehdä tavoitteita ja keinoja koskevia valintoja. (Myllyntaus 2002, 28.) Talousarvio voidaan nähdä normatiivisena ohjaustietona, koska se pitkälti määrää toiminnan tavoitteet ja myös keinot. Talousarvio antaa raamit toiminnan taloudellisista tavoitteista, eli siitä millaisella rahamäärällä tietyt palvelut pyritään tuottamaan. Raha myös määrää monella eri kunta-alan kentällä, varsinkin sellaisilla joissa tarvitaan ihminen tekemään lakisääteisiä tehtäviä. Käytettävissä olevalla rahasummalla pystytään arvioimaan, montako ihmistä voidaan palkata tekemään näitä tehtäviä. Samalla kyseisen rahamäärän puitteissa on mahdollista pyrkiä etsimään erilaisia keinoja toiminnan toteuttamiseksi. Talousarvion toteutumisesta tehtävä talouden kuukausiraportointi voidaan nähdä puolestaan informatiivisena ohjaustietona. Sen avulla saadaan selville kuinka tietyillä toiminnan osa-alueilla suoriudutaan suunnitelmiin, eli talousarvioon, nähden. Raportoinnissa voidaan esimerkiksi huomata, että jollain osa-alueella määrärahat tulevat ylittymään, jolloin voidaan pyrkiä tekemään tavoitteita ja keinoja koskevia valintoja.

Päätöksentekomalleja esitellään organisaatiokirjallisuudessa useita, mutta kunnan suunnittelua ja budjetointia ohjaavaa päätöksentekoa on viime aikoina usein selitetty joko inkrementalistisen tai rationaalisen mallin avulla, jotka ovat toistensa vastakohtia. Näiden lisäksi on olemassa

kolmas malli, joka perustuu systeemi- ajatteluun ja voidaan nähdä näiden kahden mallin synteessä. (Myllyntaus 2002, 18.) Tutkimuksessa ei tutkita päätöksentekomalleja, eikä keskitytä päätöksentekoon, mutta niitä on tarpeellista avata soveltuvilta osin kokonaiskuvan hahmottumisen vuoksi.

Inkrementaalisessa päätöksenteossa päätöksenteko on ongelmakeskeistä ja keskiöön nousevat toimintaa ohjaavat yksittäiset ratkaisut. Nämä yksittäiset ratkaisut ja päätökset eivät välttämättä onnistu luomaan yhtenäistä toimintastrategiaa, jonka seurauksena vaihtuvilla poliittisilla voimasuhteilla tehdyt päätökset voivat olla keskenään vastakkaisia. Päätösten sisältö ja suunta määräytyvät enemmistön kannan mukaan. Inkrementalismiin tunnuspiirteet liitetään yleensä demokraattiseen päätöksentekoon. (Wildavsky 1989, 7–27; Myllyntaus 2002, 18.)

Rationaalinen päätöksenteko puolestaan perustuu tavoite-keino –hierarkiaan. Tässä nähdään, että toiminta voi olla rationaalista vain suhteessa johonkin, ja että toiminta itsessään ei ole rationaalista. Toiminnan rationaalisuutta arvioivan kriteerin tulisikin olla objektiivisesti ja yleisesti todettavissa. Suunnitteluohjauksessa tällainen kriteeri on suunnitelmassa, strategiassa tai toimenpideohjeessa jolla toimintayksikköä ohjataan ylemmän organisaatiotason toimesta. Rationaalisuus on tavoitteesta riippuen erilaista, mutta se voidaan nähdä yleisemmin yhteisön tai ryhmän hyväksymänä arvoina. (Myllyntaus 2002, 18-19.)

## 2.2 Talousarvio kuntasektorilla

Kuntasektori on suuri taloudellinen toimija joka työllistää suoraan ja epäsuorasti paljon suomalaisia. Rajala ja Tammi (2014, 10) huomauttavat, että kuntasektorin kautta kanavoituu kaksi kolmasosaa koko julkisen sektorin rahavirrasta ja osuus on vain kasvanut vuosien saatossa. Kansainvälisten vertailututkimusten mukaan Suomen kuntasektorilla on hoidettavanaan selvästi enemmän ja kalliimpia tehtäviä kuin missään muussa Euroopan maassa. Tämä korostaa kuntien roolia yhteiskunnallisina toimijoina ja palvelun tuottajina.

Tuija Rajalan ja Jari Tammen (2014, 10) mukaan kunnan talousarvio on keskeinen talouden johtamista käsittelevä kokonaisuus. Talousarviota voidaan pitää merkittävänä poliittisena tahdonilmaisuna, sekä sitovana ohjeistuksena joka velvoittaa tiettyihin tehtäviin ja varmistaa henkilöstölle toiminnan jatkuvuutta. Asukkaiden näkökulmasta talousarvio on linjaus

palvelujen tarjonnasta, saatavuudesta sekä tietopaketti siitä, miten näiden rahoitus on järjestetty. He nostavat esille, että kunnan budjetin tulisi seurata aikaansa ja vastata nykyaikaisia toimintatapoja ja olla ennakoiva. Tutkimuksen kannalta onkin olennaista avata lukijalle mitä talousarviolla tarkoitetaan.

Kuntataloudessa on omaksuttu käyttöön Meklinin, Rajalan, Sinervon ja Vakkurin (2009, 261) mukaan talousarviomalli, jossa on neljä eri osaa. Nämä osat ovat käyttötalous-, investointi-, rahoitus- ja tuloslaskelmaosat. Malli on tarkoittanut sitä, että huomion tulisi kohdentua siihen, mitä vastinetta verorahoille saadaan, eli millaisia tuloksia toimintaan käytetyillä resursseilla saadaan aikaiseksi. Käyttötalousosa ja investointiosa kertovat siitä, millaisiin toimintoihin ja tarkoituksiin kunta aikoo kohdentaa varojaan seuraavana vuonna ja koko suunnitelmakautena. Kyse on siitä, mitä kunnassa aiotaan tehdä reaalityaloudessa ja kuinka paljon mihinkin tarkoitukseen osoitetaan varoja. Tuloslaskelmaosa sisältää rahaprosessia koskevat tiedot ja se osoittaa kuinka hyvin tulorahoitus riittää kunnan palvelutuotannon vuotuisiin menoihin. Rahoitusosa on puolestaan kokonaistaloudellinen laskelma, joka kertoo tulon lähteet.

Kunnan talousarvio rakentuu tulohajauksen periaatteiden mukaisesti, joka näyttäytyy siten, että jokaisen hallinnonalan ja toimintayksikön tulee etukäteen määritellä toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet ja konkretisoida ne. (Meklin ym. 2009, 261.) Kuntalain (410/2015) 110 §:n mukaan talousarvio ja –suunnitelma on laadittava siten, että ne toteuttavat kuntastrategiaa ja edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan. Kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet hyväksytään talousarviossa ja –suunnitelmassa. Kuntalaissa mainitaan myös, että taloussuunnitelman on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen, ja että kunnan taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden alusta lukien. Talousarvioon otetaan tehtävien ja toiminnan tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot sekä siinä osoitetaan, miten rahoitustarve katetaan. Talousarviossa ja –suunnitelmassa on käyttötalous- ja tuloslaskelmaosa sekä investointi- ja rahoitusosa. Kunnan toiminnassa ja taloushoidossa on noudatettava talousarviota.

Valtuuston on kuntalain (410/2015) 110 §:n mukaan hyväksyttävä vuoden loppuun mennessä kunnalle seuraavaksi vuodeksi talousarvio ja samassa yhteydessä taloussuunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi, jota kutsutaan suunnitelmakaudeksi. Talousarviovuosi on taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi. Talousarvioon tulee ottaa tehtävien ja toiminnan

tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot sekä siinä osoitetaan, miten rahoitustarve katetaan. Määräraha ja tuloarvio voidaan ottaa brutto- tai nettomääräisenä.

Talousarvion laadintaa ohjaavat hallinnolliset talousarvioperiaatteet. Hallinnollisen talousarvion laadintaa ja noudattamista ohjaavat ns. talousarvioperiaatteet, jotka on talousarvion tehtävien tapaan otettu valtion budjettiteoriasta. Näitä talousarvioperiaatteita ovat täydellisyys, vuotuisuus- ja tasapainoperiaate, sekä yleiskatteisuus- ja bruttoperiaatteet. (Myllyntaus 2002, 35–36.)

Täydellisyysperiaatteella tarkoitetaan, että talousarvioon otetaan kaikki varainhoitovuoden tulot ja menot. Poikkeuksena tähän periaatteeseen ovat kuitenkin esimerkiksi rahastojen tulot ja menot, varastoon ostot sekä toimeksiantoihin liittyvät tulot ja menot voidaan kirjata talousarvion ohi suoraan tasevaikutteisesti. Vuotuisuusperiaatteen mukaan talousarvio laaditaan kalenterivuodeksi, joka tarkoittaa että määrärahoja koskeva käyttövaltuus samoin kuin tuloarvion perusteet olivat vuotuisia. Investointimäärärahaa on mahdollista määritellä siirtomäärärahaksi, jolloin sen käyttövaltuus saattaa ulottua aina neljään vuoteen. (Myllyntaus 2002, 36.)

Tasapainoperiaate tarkoittaa että hallinnollisen talousarvion tulojen ja menojen tulee olla tasapainossa. Alkujaan tasapainoperiaate lähti veroyhtälöstä, joka tarkoittaa sitä, että se osa menoista jota ei saatu muilla tuloilla katettua, kerättäisiin kunnallisverona. Tämä olisi monin paikoin johtanut veroäyrihinnan suhteettoman korkeaan vaihteluun, joten se mahdollisti talousarvion tasapainottamisen myös rahastosiirroilla tai lainanotolla. Tasapainoperiaatteen myötä tilikauden ylijäämä tai alijäämä tuli merkitä seuraavan, tai sitä seuraavan vuoden talousarvioon tuloksi tai menoksi. (Myllyntaus 2002, 36.)

Talousarvio tulee laatia valtuuston hyväksymien strategioiden pohjalta. Osa strategioista on sitovia ja niiden hallinnonaloittaista toteumista voidaan seurata esimerkiksi neljännesvuosittain. Strategioiden seuranta varten luodaan yleensä kriteeristöt, jotta tiedetään mitä asioita seurannassa painotetaan. Saadulla informaatiolla on mahdollista ohjata toimintaa haluttuun suuntaan. Valtuusto käyttää talousarvioita ja tarkastuslautakunnan laatimaa arviointikertomusta keskeisenä ohjauksen ja kehittämisen välineenä. Ohjauksessa tarvittavaa informaatiota tuotetaan sekä organisaation itsensä, myös ulkopuolisten toimesta. (Meklin ym. 2009, 261–262.) Organisaation itsensä tuottama informaatio Tampereen kaupungin avo- ja asumispalvelujen

tapauksessa on kuukausittainen talouden raportointi ja neljännesvuosiraportit. Ulkoinen tarkastus toteutetaan tilintarkastajan toimesta. Tutkimuksessa keskitytään talousarvioprosessiin talouden näkökulmasta, joka tarkoittaa käytössä olevien varojen resursointia, eli budjetointia, ja käytettyjen resurssien seuranta. Lähtökohtana on, että talousarvio laaditaan valtuuston hyväksymien strategioiden pohjalta, mutta tutkimuksessa ei tarkastella talousarvioprosessia strategian kannalta vaikkakin se vaikuttaa paljon siihen miten varoja kohdennetaan. Tutkimus keskittyy selittämään kuinka hyvin keskeiset viranhaltijat ovat tilivelvollisuuden näkökulmasta tietoisia rahojen käytöstä, ja miten organisaatiomuutos vaikuttaa budjetointiprosessissa rahojen kohdentamiseen.

Tässä kappaleessa käytiin laajasti läpi mitä kaikkea kunnan talousarvio pitää sisällään. Kappaleen olennaisin tarkoitus on auttaa lukijaa ymmärtämään mitä talousarviolla tarkoitetaan, mitä osia siihen sisältyy, miksi talousarvio laaditaan ja mitkä periaatteet ohjaavat sen laatimista. Talousarvion laadintaprosessi on tutkimuksen keskiössä, joten talousarvion rakenteen ja ominaispiirteiden ymmärtämistä ei voi korostaa liiaksi.

## 2.3 Talousarvion kehitys

Ymmärtääksemme nykyaikaista talousarvioprosessia, tulisi meidän ymmärtää sitä miten asiat on aiemmin tehty ja millaiset suuntaukset ovat vaikuttaneet tähän päivään. Tässä kappaleessa käyn läpi kuntien talouden ohjausjärjestelmien kehitystä ja niihin vaikuttaneita suuntauksia.

Budjettia pidetään kunnan keskeisenä työkaluna ja siitä onkin Suomessa muotoutunut edellisten vuosikymmenten aikana ”kehysbudjetti”. Kehys-ajattelu vakiintui kuntasektorille 90-luvun talouslaman aikana, jolloin valta ja vastuu toimialakohtaisista karsinnoista siirrettiin yksiköiden sisällä tehtäväksi. Samalla hallinnonaloille siirrettiin myös keskeistä päätös- ja toimivaltaa ylimmiltä päätöksentekotasoilta, jolloin yksiköiden johtajista tuli tulokseen velvoitettuja ja toiminnasta vastaavia päälliköitä (Rajala & Tammi 2014, 12).

Myllyntaus (2002, 82) nostaa esille, että kehysbudjetointiin siirtymisen mahdollisti silloiseen kunnallislakiin otettu säännös, jonka mukaan talousarvion menoja koskeva osa jakautui valtuuston päättämiin eri määrärahoihin. Tämä säännös merkitsi irtiottoa menolajikohtaisesta



talousarviosta, joka osaltaan nähtiin välttämättömänä kun siirryttiin tulosohjaukseen. Tehtäväkohtaisten menokehysten ajateltiin tehostavan määrärahojen taloudellista käyttöä ja lisäävän hallinnon sujuvuutta, koska määrärahojen korotusesitysten valtuustolle ajateltiin vähentyvän jolloin vastuuyksiköt pystyivät itse eliminoimaan ja oikaisemaan suunnittelussa tehtyjä virheitä. Näin ollen valtuusto pystyi tuotannontekijäresursseista päättämisen sijasta keskittymään palvelutavoitteisiin ja niiden resurssikehyksiin.

2000-luvun toisella vuosikymmenellä organisaatorakenteet ovat todella erilaiset kuin siirryttäessä kehysmalliin. Osa kuntien järjestämästä toiminnasta hankitaan muilta toimijoilta, kuten yrityksiltä, muilta kunnilta tai liikelaitoksilta, tai kolmannen sektorin toimijoilta. Oma toiminta muuttuu ja sitä muutetaan jatkuvasti, esimerkiksi liikelaitostetaan, yhtiöitetään ja joskus myös säätiöidään. Onkin hyvä kysymys miten nykyinen talousarvio sovitetaan tilanteisiin, joissa taloudellisen vallan käyttö on peruskunnan ulottumattomissa ja kuntaa sitovat sopimukset näkyvät budjettiasiakirjoissa heikosti. Sopimuksella hoidettaviin palveluihin ja hankintoihin käytettävät rahasummat ovat suuria ja niiden osuus on kasvanut koko ajan, osin huomaamattomastikin. Ostot ulkopuolisilta ovatkin kuntien nopeimmin kasvanut menoerä ja se on nykyisin noin viidennes kokonaismenoista. (Rajala & Tammi 2014, 12–13). Palvelujen ostaminen ulkopuolisilta on organisaatiomuutoksen myötä yksi suurimmista menoeristä tutkimuksen kohteena olevassa organisaatiossa, joka osaltaan tukee edellä esitettyjä väitteitä.

Kuntien budjettikäytännöt ovat tällä hetkellä eriytyneitä ja yhtenäistämisen vaatimuksia on esitetty esimerkiksi vertailtavuuden parantamiseksi. Kuntarakenneuudistuspaineet, keskustelu kriisikuntakriteereistä ja valtion tukien muutosten seuraavat vaiheet lisäävät tätä tarvetta. Kuntia kiinnostaa erityisesti vertailtavuus, sillä se tarjoaa pohjan oman toiminnan arvioinnille. (Rajala & Tammi 2014, 13). Varsinkin tulevat sote- ja maakuntauudistus lisäävät kuntien tarvetta vertailtavuudelle, koska tulevia maakuntia ja niiden järjestämiä palveluita on pakko pystyä tarkastelemaan yhteismitallisesti. Tämä yhteismitallisuus pätee erityisesti budjetteihin, joiden perusteella on mahdollista tehdä vertailua siitä, paljonko eri kunnissa käytetään rahaa erilaisten palvelujen tuottamiseen.

Julkisessa toiminnassa budjetointia on uudistettu vaiheittain. Talousinformaation parantamisen merkitys havaittiin, kun haluttiin säädellä jatkuvasti laajenevaa julkista toimintaa. Samalla kiinnostuttiin siitä mitä verorahoilla saadaan aikaiseksi, eli panos-tuotos-suhteesta. Tätä kehitystä on tukenut laskentatoimen eriytyminen rahoituksen laskentatoimeen (kirjanpito) ja

johdon laskentatoimeen. Näin pystyttiin erottamaan toimintaan käytettyjen resurssien aiheuttamat menot ja kerättävät tuotot organisaation sisäisistä rahavirroista. Kun johtamiskäytäntöjä muutettiin ja alettiin omaksumaan liiketoiminnan oppeja, alettiin edellyttää myös kustannustietoista toimintaa. (Rajala & Tammi 2014, 18.)

Suomessa julkisen sektorin budjetointi on seurannut kansainvälistä kehitystä, ja meidän voidaankin nähdä olevan edelläkävijöitä, koska 90-luvun tiukka taloustilanne pakotti kehittämään talousjohtamista. Historiastamme voimme oppia sen, että voimavarojen niukkuus suhteessa asetettuihin tavoitteisiin ja esille nousseisiin tarpeisiin on pakottanut varojen käytön tehokkuutta korostaviin malleihin budjetoinnissa. (Rajala & Tammi 2014, 18.) Voimavarojen niukkuus onkin vallitseva piirre julkisen sektorin talouden näkökulmasta. Kuntien tehtävät ovat kasvaneet jatkuvasti ja niitä rahoittavien työssäkäyvien määrä tulee jatkossa pienenemään. Tämä asettaa suuria haasteita kuntien taloudenpidolle.

Kansallisen tason budjetointi on kytketty vahvasti verotuksen muotojen kehitykseen. Verotuksen järjestämisessä on olennaista ollut se, että kansalaiset ylipäänsä ovat suostuneet maksamaan veroja. Tämä on asettanut varojenkäytön julkisia vaatimuksia hallinnolle, joita valtion budjetti on palvellut. Kuntien taloudenhoidossa on ollut huomattavia eroja vielä 90-luvun alkupuolella. Lakisääteiset kunnalliset tehtävät tasoittivat eroja varsinkin menojen ja tulojen kirjaamisessa. (Rajala & Tammi 2014, 20.)

Millainen on sitten hyvä budjetti? Budjetin tulee ensinnäkin olla toteuttamiskelpoinen, luotettava ja ajantasainen, kustannustehokas ja linjassa muun toiminnan kanssa. Sen tulee myös mahdollistaa sille asetetut perustehtävät, jotka ovat pysyneet vuosikymmeninä varsin samanlaisina. Näitä perustehtäviä ovat:

1. budjetin tulee varmistaa taloudellinen järki, kontrolli, vastuunalaisuus ja taloudellinen jatkuvuus
2. varmistaa budjetoitujen voimavarojen kohdentaminen parhaalla mahdollisella tavalla, että niille saadaan paras, tavoitteiden mukainen vastine
3. varmistaa toiminnan läpinäkyvyys tuottamalla hyvää informaatiota. (Rajala & Tammi 2014, 24.)

Menojen kasvun hillintä ja tulojen arviointi muodostavat kokonaisuuden, joka määrittelee budjettikehyksen. Budjetointiprosessin lähes tärkeimpänä osana voidaankin nykyään nähdä

hyvä valmistelu uusine menettelytapoineen, jossa sovitetaan yhteen normien ja lakien edellyttämät toimet, tulot ja menot sekä muiden talouden toimijoiden vaateet ja tarjoamat mahdollisuudet. (Rajala & Tammi 2014, 80.) Kuntia koskevien ratkaisujen kannalta keskeistä on käytettävän talousinformaation ajantasaisuus, relevanttius ja luotettavuus, sekä tietenkin miten sitä tulkitaan ja käytetään. Empiria on osoittanut, että varsinkin muutostilanteissa informaatiota tarvitaan paljon, sitä myös jalostetaan ja tarkastellaan erilaisista näkökulmista. Budjetointiprosessia ajatellen jatkuva kehittämistyö on tarpeellista, koska valmistelua on viime vuosina tehty aina uudessa taloustilanteessa, jolloin myös tietoperustalle asetetaan uusia vaatimuksia. (Rajala & Tammi 2014, 85.)

Kuntasektorin monimuotoisuus on vaatinut keskeisiltä toimijoilta suurta kehittämispanostusta prosessien hallinnassa, asiayhteyksien hahmottamisessa ja talousinformaation hankinnassa, valmistelussa, tulkinnassa ja välittämisessä. Kuntien erilaistuesssa ja teknologian tarjotessa uusia mahdollisuuksia, kaivataan talousinformaation uudistamisen kokeiluja. Talousinformaatio eri muodoissaan ohjaa kunnissa tehtäviä muutoksia, joten oikean talousinformaation tuottaminen onkin edellytys sille, että muutoksia on mahdollista johtaa onnistuneesti. (Rajala & Tammi 2014, 89.)

Rajala ja Tammi (2014, 90–92) huomauttavat että budjetoinnin kehittämiseen tulisi panostaa jotta saataisiin selkeämpi kokonaiskuva pidemmältä aikajänteeltä ja olisi mahdollista muodostaa uudenlaista talousinformaatiota erilaisten kokeiluiden avulla. He nostavat erilaisia kehitysehdotuksia budjetoinnin kehittämisen tueksi. Kokonaiskuvan parantamiseksi tulisi lisätä poikkihallinnollista yhteistyötä ja asiakkaiden osallisuutta jo palvelujen suunnitteluvaiheessa. Aikajänteen pidentäminen on ongelmallista varsinkin tiukassa taloustilanteessa olevilla kunnilla ja se vaikuttaa erityisesti infrastruktuurin kehittämiseen ja korjausrakentamiseen. Varsinkin korjausvelan kannalta rakentamiseen liittyviä riskejä tulisi analysoida enemmän. Talouden laskelmien näkökulmasta he nostavat esille että tulevaisuuden ennakkointiin pitäisi budjettilaskelmissa panostaa entistä enemmän.

Kappaleessa esiteltiin miten talousarviota on Suomen julkisella sektorilla kehitetty ja mitkä tekijät ovat johtaneet kehitykseen, sekä millaisia haasteita budjetointiprosessi tänä päivänä kohtaa. Edellä nousi vahvasti esille millainen on hyvä budjetti ja minkä takia budjetoinnin kehittämiseen tulisi panostaa kunnissa. Näiden teemojen avulla on hyvä lähestyä avo- ja asumispalvelujen budjetointiprosessin analysointia ja etsiä sieltä mahdollisia kehityskohtia.

## 2.4 Päämies –agenttiteoria ja tilivelvollisuus

Julkisen toiminnan budjetoinnin keskiössä ovat ne jotka tuottavat julkisia palveluita ja ne jotka allokoivat resursseja palvelujen tuottajille. Kirjallisuudessa näitä yksilöitä on kutsuttu muun muassa vaatijoiksi (claimants) ja vaalijoiksi (conservers), tai yleisemmin agenteiksi ja päämiehiksi. Voidaan nähdä että ne jotka tekevät vaatimuksia saadakseen käyttöönsä julkisia varoja, ovat agentteja, ja ne jotka jakavat kyseisiä varoja ovat päämiehiä. Näiden kahden toimijan välinen suhde rakentuu sopimukselle, jonka päämiehet sopivat agenttien kanssa julkisten palvelujen tuottamiseksi. Pääpaino tässä suhteessa on sopimuksella, joka voidaan nähdä esimerkiksi budjettina, joka kertoo paljonko rahaa on annettu tiettyyn tarkoitukseen. (Forrester 2002, 124.)

Agenttiteorian nähdään ratkaisevan kaksi ongelmaa jotka voivat ilmaantua agenttien suhteissa. Ensimmäinen näistä on agenttiongelma (agency problem) joka voi ilmaantua kun päämiehen (principal) ja agentin (agent) halut tai tavoitteet eivät kohtaa ja kun päämiehen on kallista tai vaikeaa varmistaa kuinka agentti oikeasti toimii. Ongelman voidaan nähdä olevan päämiehen tietämättömyys siitä miten agentti oikeasti käyttäytyy. Toinen ongelma on riskinjakamisen ongelma (problem of risk sharing), joka nousee esille kun päämiehellä ja agentilla on erilaiset asenteet riskejä kohtaan. Tässä ongelman voidaan nähdä olevan päämiehen ja agentin näkemykset vaadittavista toimista koska he näkevät riskin eri tavalla. (Eisenhardt 1989, 58.)

Päämiehen ja agentin välisen suhteen lähtökohta on se, että päämies valitsee agentin ja antaa tälle tehtävän. Agentin velvollisuutena puolestaan on hoitaa tehtävä, josta hän saa sopimuksen mukaisen korvauksen. Agentti on toiminnastaan tilivelvollinen (accountability) päämiehelle, jonka seurauksena hän on velvollinen tekemään toiminnastaan tiliä päämiehelle. Teorian mukaan päämiehen ja agentin suhde konkretisoituu monimuotoisessa sopimuksessa, joka koostuu kaikista niistä pelisäännöistä, joista on sovittu päämiehen ja agentin suhteista ja erityisesti agentin tehtävästä. (Meklin 2009, 57.)

Tilivelvollisuusajattelun perinteisessä muodossa sosiaalinen toiminta jäsennetään päämies-agenttityyppisenä vaihtosuhteena, jossa päämiehellä on intressejä, joiden edistämiseksi se

tarvitsee agentin. Päämies voi olla esimerkiksi kansalainen, asiakas tai tilaaja ja agentti puolestaan organisaatioiden toimiva johto tai palvelun johtaja. Koska päämies ei voi olla varma agentin kyvystä ja halukkuudesta toteuttaa sille annetut toimeksiannot tuloksellisesti ja sovittujen sääntöjen mukaan, tarvitaan kolmas osapuoli varmistamaan tavat, joilla toimeksiannot ovat toteutuneet. Varmistamista tarvitaan, jos esimerkiksi veronmaksaja on kiinnostunut tietämään kuinka hänen verorahojaan on käytetty kunnan toiminnassa. Tällöin tarvitaan kolmas osapuoli todentamaan asia. Todentamista voidaan katsoa eri näkökulmista, voidaan esimerkiksi vaatia todentamista siitä että toiminta on järjestetty käytettävissä olevissa resursseilla tuloksellisesti, tai että on toimittu sovittujen sääntöjen mukaisesti. (Myllymäki & Vakkuri 2001, 17–18.)

Myllymäki ja Vakkuri (2001, 18) esittävät Chelimskeya (1997) mukaillen, että tilivelvollisuuteen pohjautuva asioiden tarkastelutapa on evaluaation aihepiirissä yksi kolmesta vaihtoehdosta. Tämän lisäksi evaluaatiota voidaan lähestyä toiminnan kehittämistä tukevan ja tiedontuotantoon perustuvan evaluaation kautta. Organisaatioissa tarvitaan tietoa joka pyrkii edistämään arvioitavan kohteen omaehtoisia kehittämispyrkimyksiä. Tässä on keskiössä sisällöllisten ratkaisujen etsintä ja niiden tukeminen, eikä todentamista painottava ote, koska todentamisen kautta ei saada aina parasta tietoa siitä millaisia ratkaisuja ja päätöksiä tulisi tehdä toiminnan parantamiseksi.

Nämä näkökulmat linkittyvät tarkastus- ja arviointitoiminnan lisäarvoon liittyvään keskusteluun, koska laaja-alaista, ymmärrystä edistävää tietoa tarvitaan palvelemaan pitkällä aikavälillä kahta muuta evaluaation lajityyppiä. Tällainen tieto voi auttaa organisaatioita ja päätöksentekijöitä pohtimaan ongelmia uusista näkökulmista, erilaisilla välineillä ja asettamaan ongelmanratkaisun aiemmasta poikkeavaan ajattelumalliin. (Myllymäki & Vakkuri 2001, 19.) Edellä esitetyt näkökulmat ovat mielenkiintoisia kunnan palvelutuotannon näkökulmasta, koska toisaalta julkista toimintaa arvioidaan ja todennetaan kolmannen osapuolen, joka on yleensä ulkopuolinen tilintarkastaja, toimesta, mutta myös palvelutuotannon esimiesten ja vastuullisten johtajien kautta. Nämä henkilöt varmasti lähtökohtaisesti pyrkivät siihen, että heidän vastuullaan oleva toiminta olisi mahdollisimman tuloksellista ja organisaatio pyrkisi kehittymään ja tuottamaan mahdollisimman paljon kehittymistä tukevaa tietoa. Kunnan palvelutuotannon ja vastuullisten esimiesten tilivelvollisuuden näkökulmasta budjetti on keskeinen asia, jonka avulla voidaan arvioida toiminnan tuloksellisuutta, tuottaa tietoa ja pyrkiä kehittämään ja kehittymään omassa toiminnassa. Omassa toiminnassa kehittyminen voi olla

esimerkiksi sitä, että osataan tuottaa tietoa siitä millä tavalla tietty budjetin euromäärä näyttäytyy toiminnassa, eli saadaanko sillä käytännössä vuodeksi yksi terveydenhoitaja ja hänelle tila harjoittaa ammattiaan. Tiedon tuottamisen lisäksi sitä pitäisi osata käyttää myös hyväksi organisaation etujen mukaisesti. Esimies osaa huomioida uuden palvelukokonaisuuden vaikutukset budjettiin ja osaa ottaa kantaa esimerkiksi siihen, voidaanko käytössä olevilla resursseilla tarjota haluttua palvelutasoa.

Tarkastus liittyy päämiehen ja agentin väliseen suhteeseen. Kun päämies joutuu toimimaan pääosin agentin antaman informaation varassa, päämies hankkii tarkastajan varmentamaan, että agentin tilityksessä antama informaatio on oikeata ja riittävää. Tarkastuksen olemassaoloa agenttiteoria selittää argumentilla, jonka mukaan tarkastuksen ydintehtävä on varmentaa agentin tilityksen oikeellisuus. Teoreettisena käsitteenä sopimus sisältää eritasoisia pelisääntöjä, jotka koskevat päämiehen ja agentin suhteita ja agentin toimintaa. Näitä sopimuksia ovat laajimmillaan yhteiskunnassa vallitsevat lait ja muut säädökset, ja suppeimmillaan taas päämiehen ja agentin väliset ainutkertaiset tulossopimukset. Nämä sopimukset koskevat agentin tilivelvollisuutta ja esimerkiksi kirjanpitolaissa on sanottu miten agentin on tilitettävä toimintaa. Keskeinen tilityksen muoto on kirjanpitoon perustuva tilinpäätös. (Meklin 2009, 58–59.)

Verorahoitteinen toiminta poikkeaa monella tavalla markkinarahoitteisesta toiminnasta. Toiminnan aloittamisen lähtökohtana on asiallinen perustarkoitus, ei taloudellinen perustarkoitus. Kansalaiset voidaan nähdä ensisijaisina päämiehinä ja heidän valtuuttamansa poliittiset päättäjät eivät valitse tai aloita toimintoja siinä tarkoituksessa, että niiden toteuttaminen tuottaisi voittoa, vaan tarkoituksena on tuottaa palveluja kansalaisille ja vaikuttaa väestöryhmien tulonjakoon. Verorahoitteisen toiminnan tulisikin toiminnassaan pyrkiä aikaansaamaan mahdollisimman hyvä vastine päämiesten verorahoille (value for money), eli tuottamaan vaikutuksiltaan hyvät palvelut mahdollisimman alhaisin kustannuksin, sekä toteuttamaan tämä tehtävä käytettävissä olevilla verovaroilla. Tätä kutsutaan myös talouden tasapainovaatimukseksi. (Meklin 2009, 61.)

Toinen ero liittyy reaali- ja rahaprosessiin. Verorahoitteisella sektorilla näiden keskinäinen yhteys puuttuu suurilta osin, koska julkinen sektori saa valtaosan tuloistaan veroina. Tästä seuraa puolestaan se, että rahaprosessia seuraava kirjanpito ei anna tietoa siitä, millaisen vastikkeen julkinen sektori reaali-prosessillaan tuottaa veronmaksajille. Kirjanpidon kautta on

kuitenkin mahdollista saada selville tulojen ja menojen suhde ja niiden vaikutus yli- tai alijäämään, sekä näiden taustalla olevista tekijöistä. (Meklin 2009, 63.)

Myllyntauksen (2002, 26) mukaan kuntataloudessa tilivelvollisuuden voidaan nähdä kytkeytyvän verotuksella koottavien varojen käyttämistä siihen tarkoitukseen, jonka valtuusto tai muu päättävä toimielin on talousarviossa asettanut. Lautakunta tai johtava viranhaltija ovat varojen käytöstä tilivelvollisia valtuustolle ja valtuusto edelleen kuntalaisille. Tilivelvollisuus nähdään hänen mukaansa kunnallishallinnossa normatiivisena velvoitteena, joka kohdistuu ensisijaisesti rahan käyttöön ja rahan lähteisiin painopisteen ollessa kuitenkin enemmän menoissa kuin tuloissa.

Tulosohjauksen keskiössä on toiminnan ohjaaminen panostavoitteiden sijasta tulostavoitteilla. Budjetoinnin kannalta tämä tarkoittaa varojen käyttöön liittyvän vastuun ulottamista menoista aikaansaannoksiin, eli panoksista tuotoksiin. Tilivelvollisuus voidaankin jakaa toiminnalliseen ja rahoitukselliseen tilivelvollisuuteen. Tulosvastuu, eli toiminnallinen tilivelvollisuus edellyttää tällöin, että budjetoinnissa yksilöidään ja määritellään sitovaksi toiminnan tuotos eli tuotteet ja niiden vaikutus. Rahoituksellinen tilivelvollisuus tarkoittaa varojen käyttötarkoituksen sitomista ja määrärahan noudattamista. (Myllyntaus 2002, 26–27.) Voidaankin todeta tutkimuksen olevan kiinnostunut enemmän rahoituksellisesta tulosvastuusta, koska toiminnan tuotokset on rajattu tutkimuksen ulkopuolelle. Tutkimuksessa tarkastellaan kuinka varat jaetaan eri käyttötarkoituksiin tilivelvollisille johtajille, miten muutostilanne vaikuttaa johtajien tietämykseen varojen jakamisesta ja määrärahojen noudattamisesta.

Kunnan talousarviossa tulosvastuu määritellään yleensä tehtäväkohtaisesti. Valtuusto myöntää määrärahat tehtäville tai tehtävistä vastaaville yksiköille. Toimielimen tai viranhaltijan toimivalta ei käy yleensä ilmi suoraan talousarviosta, vaan tehtäviin liittyvä toimivalta- ja -vastuu määritellään pysyväisluonteisesti johtosäännössä. (Myllyntaus 2002, 27.)

Tämän tutkimuksen viitekehyksessä avo- ja asumispalvelut ja sen tulosvastuulliset johtajat voidaan nähdä agentteina, jotka toteuttavat heille annettua tehtävää. Tehtävä on määritelty hyvinvoinnin palvelualueen toimintasäännössä (Hyvinvoinnin palvelualueen toimintasääntö 2017, §5), jonka mukaan avo- ja asumispalvelut edistävät, tukevat ja hoitavat kaikenikäisten tamperelaisten terveyttä, psyykkistä hyvinvointia ja sosiaalista turvallisuutta sekä valmiuksia sujuvaan arkeen ja kotona asumiseen Tampereella ja yhteistoiminta-alueella. Toisin sanottuna

avo- ja asumispalvelujen tehtävänä on huolehtia veronmaksajien terveydestä monilla eri osa-alueilla. Veronmaksajat ovat viime kädessä päämiehiä, mutta tämän tutkimuksen kannalta päämiehenä voidaan nähdä myös Tampereen kaupungin konsernihallinto, joka ohjaa ja valvoo kaupungin toimintaa poliittisten päätöksentekijöiden valtuutuksella. Poliittiset päätöksentekijät puolestaan saavat mandaattinsa kaupungin asukkailta, jotka ovat vaaleilla äänestäneet päättäjät kyseiseen asemaan. Tämän tutkimuksen asetelmana toimiikin avo- ja asumispalvelujen ja Tampereen kaupungin konsernihallinnon välinen päämies-agenttisuhte. Tämän suhteen myötä Tampereen avo- ja asumispalvelut ovat tilivelvollisia konsernihallinnolle. Tilivelvollisuus näkyy esimerkiksi siinä, että konsernihallinto ohjaa budjetointiprosessia poliittisen päätöksenteon tuottamien linjausten pohjalta, ja varmistuu siitä että nämä linjaukset on tuottavan osapuolen toimesta huomioitu oikein.

Konsernihallinto siis valvoo budjetointiprosessia, mutta lisäksi se valvoo myös kuinka budjetissa pysytään vuoden aikana. Tämä ilmenee esimerkiksi kuukausittaisen talouden ja toiminnan raportointina. Raportoinnissa on kyse edellä mainitusta varmennepalvelusta, jonka avulla päämies valvoo kuinka agentti käyttää hänelle suotuja varoja. Tutkimuksessa ei oteta kantaa siihen, kuinka hyvin ja miten varmennepalvelu toimii, vaan siihen miten sen koetaan vaikuttavan viranhaltijoiden budjettitietämykseen. Tämän avulla voimme analysoida millaisia vaikutuksia esimerkiksi budjetointiprosessilla on tilivelvollisuuden näkökulmasta, kuinka kuukausittainen raportointi vaikuttaa tilivelvollisuuteen ja mitä voitaisiin mahdollisesti parantaa.

Tilivelvollisuuden näkökulmasta on myös mielekästä tarkastella sitä, kuinka organisaatiomuutos vaikuttaa tilivelvollisuuden muotoutumiseen ja toteutumiseen. Tilivelvollisuuden näkökulmasta budjetointiprosessia voidaan pitää hyvinkin keskeisenä osana tilivelvollisuuden muotoutumisessa, varsinkin siinä kohtaa jos tilivelvolliset johtajat vaihtuvat organisaatiossa. Budjetointiprosessin aikana muodostetaan kokonaiskuva esimerkiksi oman palvelulinjan taloudellisista resursseista, jolloin myös näiden seurannan, noudattamisen ja raportoinnin voisi kuvitella olevan helpompaa silloin, kun johtaja on itse ollut mukana budjetointiprosessissa.



### 3 Muutos ja sen tulkitseminen

#### 3.1 Talousarvio ja uusi institutionalismi

Uuden institutionalismin avulla hahmotan millä eri tavoin instituutioiden olemassaoloa voidaan legitimoida. Uusi institutionalismi on aihe josta voisi kirjoittaa laajasti, mutta pidättäydyn esittelemään osia joiden avulla on mahdollista hahmottaa mitä instituutiot ovat ja minkä varaan niiden olemassaolo perustuu. Tarkastelun kohteena ovat instituution käsite ja uuden institutionalismin kolme pilaria.

Petersin (2000, 25–28) mukaan institutionalismin ensimmäiset vaiheet voidaan ajoittaa 1800-luvun loppuun. Uuden institutionalismin koulukunnan kasvu on mahdollista sijoittaa 1970-luvun lopulle ja seuraavalle vuosikymmenelle, jolloin James March ja Johan P. Olsen toivat käsitteen poliittisen tutkimuksen laajempaan tietoisuuteen. Institutionalismin lähtökohdat on liitetty sosiologiaan, vaikkakin siihen on jo alkujaan liittynyt myös taloudellisia ja poliittisia piirteitä.

Uuden institutionalistisen suuntauksen näkökulmasta organisaatiorakenteiden nähdään muotoutuvan institutionaalisten voimien, rationaalisten myyttien, koulutuksellisen ja ammatillisen yhteenkuuluvuuden, yleisen mielipiteen ja lain kautta, eivätkä ne kuvasta pelkästään instituutioiden teknisiä vaatimuksia ja resurssiriippuvaisuuksia. Keskeistä tässä näkemyksessä on se, että sosiaalinen ja poliittinen ympäristö on tiukasti yhteydessä organisaatioihin, joiden toiminnot ja rakenteet ovat seurausta ympäristöstä nousevista säännöistä, vakiintuneista uskomuksista ja käytännöistä. (Powell 2007.)

Voidaksemme tarkastella uutta institutionalismia, tulisi meidän ymmärtää mitä instituutiolla tarkoitetaan. Instituutio voidaan ymmärtää asiana, joka on vakiinnuttanut paikkansa yhteiskunnassa, kuten oikeuslaitos tai yliopisto. Hodgsonin (2006, 2) mukaan laajin käytössä oleva määritelmä instituutiolle kuvailee sen vakiintuneena toimintamallina, tapana, tottumuksena tai rutiinina, joiden puitteissa toimijan on mahdollista tehdä valintoja. Hänen määritelmänsä pohjautuu ajatukseen, jonka mukaan inhimillistä toimintaa ja vuorovaikutusta määrittävät useat vakiintuneet säännöt ja toimintatavat, jotka voivat näkyviä tai näkymättömiä.

Näihin ajatuksiin pohjaten, voimme pitää esimerkiksi kuntaorganisaatiota ja budjetointiprosessia instituutiona. Instituutioilla on Petersin (2000, 18) mukaan neljä tekijää, jotka määrittelevät ja yhdistävät instituutioita. Ensimmäisen mukaan instituutin rakenne heijastaa jollain tavalla ympäröimää yhteiskuntaa, ja se voi olla joko muodollinen tai epämuodollinen. Muodostaan huolimatta se saa ihmiset muodostamaan ryhmiä jonkin ennustettavissa olevan ominaisuuden mukaan, koska toimijoiden roolit määrittelevät toiminnan. Toisen mukaan instituution tulee olla ajallisesti vakiintunut. Kolmannen mukaan instituution tulee vaikuttaa yksilöiden käyttäytymiseen. Instituution tulisi jollain tavoin rajoittaa jäsentensä käyttäytymistä, olipa rajoittaminen muodollista tai epämuodollista. Neljännen tekijän keskiössä ovat samanlaiset arvot ja merkitykset, joita instituution jäsenten pitäisi jakaa. Tämä on keskeinen ajattelutapa normatiivisessa institutionalismissa.

Tutkimuksen kohteena olevasta Tampereen kaupungin avo- ja asumispalveluista ja sen budjetointiprosessista voidaan löytää useita instituution piirteitä. Kunnan toimintaa ja palvelutuotantoa sääntelee laki, jota voidaan pitää instituutiona, koska se täyttää useamman kriteereistä. Se on ajallisesti vakiintunut instituutio joka rajoittaa jäsentensä toimintaa. Samalla tavalla myös Tampereen kaupunki ja sen toimintayksiköt voidaan ymmärtää instituutioksi. Se on ajallisesti vakiintunut ja saa ihmiset muodostamaan ryhmiä, joissa jaetaan samankaltaisia arvoja. Myös budjetointiprosessi voidaan nähdä instituutiona, koska sitä sääntelee laki, se on ajallisesti vakiintunut ja se rajoittaa budjetin alaisten toimijoiden käyttäytymistä, eli kyseessä on toimintaa ohjaaja väline.

Richard W. Scottin (2008) instituutioiden kolmen pilarin avulla voimme tarkastella minkä varaan instituution olemassaolo pohjimmiltaan perustuu. Richard W. Scottin mukaan useat sosiaalteoreetikot ovat tunnistaneet regulatiiviset, normatiiviset ja kulttuuris-kognitiiviset järjestelmät instituutioiden perusominaisuuksiksi. Hän on kuitenkin muotoillut nämä instituutioiden kolme pilaria siihen muotoon, jossa tulen ne esittelemään. (Scott 2008, 50.)

Regulatiivisessa näkemyksessä instituutioista korostuu niiden toimintaa rajoittava ulottuvuus. Tämä ulottuvuus voidaan liittää instituutioiden kykyyn toimeenpanna sääntöjä, lakeja ja muita rajoitteita, sekä tarvittaessa määrätä niistä sanktiota, palkkioita tai rangaistuksia. Kaikki tämä kiteytyy siihen, että näillä toimilla pyritään vaikuttamaan jatkossa tapahtuvaan toimintaan. Negatiivisesta sävystä huolimatta kyseessä voi myös olla positiivinen toiminta ja palkkiot rajoittamisen ja rankaisemisen sijaan. Tämä näkyy siten, että usein regulatiiviseen

ulottuvuuteen liittyvistä säännöistä ja sanktioista hyötyvät monet, sillä toiminnan rajoittamisen lisäksi tämä ulottuvuus myös mahdollistaa erilaisia sosiaalisia toimintoja ja toimijoiden edellytyksiä. (Scott 2008, 52–53.) Regulaatiiviseen näkemykseen voidaan liittää talousarvion toimintaa rajoittava ulottuvuus. Talousarvio antaa raamit sille minkä taloudellisen liikkumavaran sisällä voidaan tehdä ratkaisuja, mutta antaa toisaalta myös vapauden, ellei toiminta ole lakisääteistä, siihen kuinka toiminnot budjetin rajoissa voidaan toteuttaa. Tämä voi esimerkiksi kannustaa organisaatiota kehittämään tuloksellisempia toimintatapoja.

Normatiiviseen näkemykseen puolestaan sisältyvät arvot ja normit. Arvot voidaan määritellä käsitykseksi toivottavasta ja suotavasta käyttäytymisestä, joita standardien kanssa voidaan verrata nykyisiin rakenteisiin ja käyttäytymiseen. Normit puolestaan tarkentavat kuinka asiat tulisi tehdä. Normatiivinen systeemi määrittelee tavoitteet ja päämäärät, mutta myös osoittaa soveliaat keinot niiden saavuttamiseksi. Jotkin arvot ja normit ovat yhteisiä kaikille, mutta jotkin vain osalle toimijoista. Normatiivisen systeemin onkin yleensä nähty asettavan rajoitteita sosiaalisella toiminnalle, ja näin se myös tekee, mutta samalla normit myös mahdollistavat ja voimaannuttavat sosiaalista toimintaa. Scott esittääkin mielestäni hyvin, että se tarjoaa samalla oikeuksia, että velvollisuuksia kuten myös etuoikeuksia ja vastapalveluksia. (Scott 2008, 54–55.)

Kolmatta, kulttuuris-kognitiivista näkemystä instituutioista ovat painottaneet pitkälti antropologian, sosiologian ja organisaatioteoreettisen tieteenalan edustajat. Tässä näkemyksessä korostuu instituutioiden näkeminen kulttuurisina merkityskehysinä, jossa painottuvat yhteiset ja itsestäänselvyytenä pidetyt käsitteet ja merkitykset, joista sosiaalinen todellisuus rakentuu. Institutionalisoitumista tapahtuu kun uskomukset ja merkitykset eivät ole pelkästään subjektiivisia, vaan ne nähdään objektiivisina – toimijoista ulkopuolisina. Kulttuuris-kognitiivisia merkityksiä saattavat olla vaikeita ymmärtää, koska ne näyttäytyvät ihmisille eri tavoilla. Kulttuureitakin erehdytään usein pitämään yhtenäisinä merkityskenttinä, vaikka näin ei aina ole, koska ihmiset eivät ajattele asioista samoilla tavoilla. Hyvänä esimerkkinä voidaan nostaa esille ”näin asiat on aina tehty”-ajatusmallia, jossa kulttuurilliset elementit ovat uppoutuneet tavallisiin rutiineihin ja kaavoihin, jolloin toisenlaista käyttäytymistä on mahdoton ajatella. (Scott 2008, 57–59.) Kulttuuris-kognitiivinen näkemys saattaa korostua aineistossani, koska Tampereen kaupungilla budjetointia on tehty samalla tavalla jo useamman vuoden ajan vanhassa toimintamallissa. Tällöin budjetointiprosessi voidaan nähdä kulttuurillisena merkityskehysenä, jossa korostuu ”näin asiat on aina tehty” -

ajatusmalli. Tilaaja-tuottaja-mallissa asiat on tehty pitkään samalla tavalla, joten uutta toimintatapaa voi olla hankala jäsentää.

Tarkasteltava toimintayksikkö ja käytössä olevat toimintatavat, sekä niiden muutos ovat tämän tutkimuksen kohteena. Edellä kävimme läpi mitä instituutiolla tarkoitetaan ja mihin sen olemassaolo perustuu. Seuraavaksi jäsennän institutionaalisen muutoksen avulla millaisia ongelmakohtia ja mahdollisuuksia toimintatapojen muutoksella voi olla, ja kuinka institutionaalinen muutos vaikuttaa johdon laskentatoimen näkökulmasta.

### 3.2 Institutionaalinen muutos ja johdon laskentatoimi

Instituutioiden voidaan karkeasti nähdä kehittyvän ja muuttuvan kolmella eri tavalla ajan myötä. Muutos voi olla luonteeltaan satunnaista, jolloin ei voida katsoa minkään yksittäisen asian, esimerkiksi luonnollisen tai yhteiskuntaan liittyvien tekijöiden vaikuttaneen siihen. Muutos voidaan myös nähdä tapahtuvan luonnollisen evoluutioprosessin tuloksena, jolloin siihen ovat vaikuttaneet esimerkiksi kilpailu tai yhteiskunnallinen muutos. Muutokseen mukautuneiden instituutioiden voidaan nähdä olevan ympäristöönsä paremmin sopeutuneita, kuin taas niiden jotka eivät mukaudu muutokseen. Muutos on myös mahdollista nähdä tavoitehakuisena muutoksena, jonka mahdollistavat muutosta ajavat tavoitehakuset agentit. Agentit voivat puolestaan olla yksittäisiä henkilöitä tai organisoituja ryhmiä. Muutos voi myös sisältää useampia ulottuvuuksia kaikista edellä mainituista muutostyypeistä. (Goodin 1996, 24-25.)

Institutionaalista muutosta on tutkittu myös johdon laskentatoimen näkökulmasta. Burns ja Scapens (2000, 3-4) nostavat artikkelissaan esille, että johdon laskentatoimen muutos on aiheuttanut paljon keskustelua. On mietitty onko johdon laskentatoimi muuttunut vai ei, vai tulisiko sen kenties muuttua. Varmaa on kuitenkin se, että ympäristö missä johdon laskentatoimi toimii, on muuttunut. Tähän vaikuttavia tekijöitä on useita, kuten informaatioteknologian kehitys, markkinoilla käytävä kilpailu ja sen kehitys, erilaiset organisaatorakenteet ja johtamisopit. Tutkimukset ovat heidän mukaansa osoittaneet, että laskentatoimi johtamisprosessin tukena on muuttunut, vaikka edelleen löytyy niitäkin, jotka väittävät ettei johdon laskentatoimi ole kokenut muutosta. Muutos ilmenee esimerkiksi siten, että johtajat käyttävät nykyisin erilaisia laskentatoimen järjestelmiä ja talouden raportteja joustavammin ja yhdessä muiden toimintakykyä kuvaavien mittareiden kanssa.

Artikkelissa (Burns & Scapens 2000, 4-5) nostetaan myös esille, että johdon laskentatoimen prosesseja koskevalle tutkimukselle on annettu todella vähän huomiota. Tutkimukset ovat yleensä keskittyneet johdon laskentatoimen muutokseen lopputulemana, eikä siihen, miksi ja miten organisaation johdon laskentatoimi muotoutuu siihen muotoon mikä se on, tai ei ole. Johdon laskentatoimen muutosta on Burns ja Scapensin artikkelin julkaisun jälkeen tutkittu jonkin verran, mutta näissä huomio on keskittynyt enemmän erilaisten laskentainnovaatioiden käyttöönottoon, kun taas budjetoitiprosessin muutosta on tutkittu verrattain vähän. Artikkelissa luodaan institutionaalista teoriaa hyväksikäyttäen kehys johdon laskentatoimen muutoksen käsitteellistämistä varten. Taustaoletuksena on, että johdon laskentatoimen järjestelmät ja käytännöt muodostavat vakaat säännöt ja rutiinit organisaatioissa. Kehyksen avulla on mahdollista analysoida johdon laskentatoimen muutosta prosessina.

Burns ja Scapens (2000, 4-5) keskittyvät artikkelissaan tarkastelemaan johdon laskentatoimen muutosta yksittäisen organisaation sisällä, eli mielenkiinto on organisaation sisäisten prosessien muutoksessa. Tätä tarkoitusta varten johdon laskentatoimea tarkastellaan rutiinina, joka on mahdollisesti institutionalisoitunut organisatorinen käytäntö. Tässä tapauksessa institutionalisoituneella he tarkoittavat sitä, että johdon laskentatoimi voi ajan kuluessa tulla nähdyksi ”itsestään selvänä” tapana ajatella ja tehdä asioita tietyssä organisaatiossa. Heidän näkökulmansa eroaa uuden institutionalismin mukaisesta johdon laskentatoimen tutkimuksesta, jossa keskitytään myös organisaation ulkoisten instituutioiden (sosiaaliset, taloudelliset ja poliittiset) vaikutuksiin johdon laskentatoimessa.

Kehyksen lähtökohtana on tunnistaa, että johdon laskentatoimen käytännöt voivat sekä muotoilla instituutiota, tai tulla muotoilluksi organisatorista toimintaa ohjaavien instituutioiden toimesta. Tässä kontekstissa ei ole yleismaailmallista määritelmää instituutiolle, mutta se usein määritellään yleisenä ja pysyvänä tapana ajatella tai toimia, joka on iskostunut tietyn ryhmän tai ihmisten tapoihin. Tässä kehyksessä instituutio nähdään inhimillisen toiminnan seurauksena syntyvänä sosiaalisena yhteneväisyytenä, joka muotoutuu ajattelun ja toiminnan vakiintuneiden tottumusten kautta. Instituutiot itse kuitenkin kehittyvät ihmisten toiminnasta seuraavien prosessien ja niiden rutiininomaistumisen kautta. (Burns & Scapens 2000, 5–6.)

Organisationaaliset rutiinit näyttelevät merkittävää osaa toimien, rutiinien ja instituutioiden välisessä suhteessa. Tottumusten ja rutiinien painotus ei kiistä sitä, että yksilöillä on syitä siihen miksi he tekevät asioita. Vaikka yksilölliset toimijat eivät aina yhdenmukaisesti tavoittele rationaalisia valintoja, antavat he kuitenkin yleensä syyn toimillensa. Nämä syyt noudattavat usein vakiintuneita ja hyväksyttäviä käyttäytymissääntöjä. Tästä näkökulmasta säännöt voidaan määrittää muodollisesti hyväksytyksi tavaksi siitä kuinka asiat tulisi tehdä. Säännöt puolestaan ovat välttämättömiä, jotta voidaan järjestää ja sovittaa yhteen yksilöistä koostuvan joukon toimia. Sääntöihin perustuvan käytöksen nähdään perustuvan vaihtoehtojen selkeään arviointiin. Valittuja sääntöjä on helppo noudattaa jatkossakin, koska tällä tavalla pystytään välttämään päätöksen tekemiseen liittyvät hankaluudet ja aikaa vievä arviointi. Mikäli sääntöjä noudatetaan jatkuvasti, voi käytöksestä tulla ohjelmallista ja perustua implisiittiseen, eli pääteltävissä olevaan ymmärrykseen asioista, joita yksilö tekee tarkastellessaan päivittäistä käytöstä. Tällaista ohjelmallista sääntöihin perustuvaa käytöstä voidaan luonnehtia rutiineiksi, koska ne kuvastavat ryhmän tapoja toimia. Rutiinit voidaan määritellä tavaksi kuinka ”asiat yleensä hoidetaan”. (Burns & Scapens 2000, 6.)

Rutiinomaistumisen prosessissa edellä mainitut säännöt voivat muotoutua uudelleen, kun ryhmä keskinäisesti määrittää hyväksytyt tavat niiden implementoinnille. Esimerkiksi uusi budjetoinnin toimenpide voisi olla määriteltynä budjetointiohjeessa, jossa on ohjeet budjetointia varten. Nämä säännöt voivat olla vakiintuneita, mutta esimerkiksi tilanteessa jossa organisaation hankkii toinen organisaatio, voidaan hankinnan yhteydessä ottaa käyttöön hankkijan normaalit budjetointikäytännöt. Kuitenkin, kun nämä uudet käytännöt otetaan käyttöön, voi prosessissa ilmetä tarkoituksenmukaisia tai tiedostamattomia muutoksia. Tarkoituksenmukaiset muutokset voivat johtua hankitussa organisaatiossa syntyvästä vastarinnasta, tai organisaatioon liittyvistä yksityiskohtaisista seikoista. Muutoksia voi syntyä tiedostamatta esimerkiksi silloin, kun säännöt ymmärretään väärin, tai ovat sopimattomia tilanteeseen. Kaikesta huolimatta budjetointikäytäntöjen ja rutiinien uudelleen määrittely tulee näkyviin, jonka seurauksena niitä toistetaan ajan myötä ja ne kulkeutuvat myös organisaation uusille jäsenille. Tätä kautta säännöt vakiintuvat ja niiden implementoinnin myötä nousevat rutiinit. On kuitenkin hyvä tiedostaa, että prosessi voi mennä myös käänteisesti. (Burns & Scapens 2000, 6–7.)

Johdon laskentatoimi voidaan siis nähdä organisatorisina sääntöinä ja rutiineina. Burns ja Scapens (2000, 7–11) tarkastelevat myös kuinka sääntöjen ja rutiinien roolit näkyvät toimien ja

instituutioiden välisessä suhteessa. Heidän mukaansa instituutiot ovat rakenteellisia ominaisuuksia jotka sisältävät itsestään selvänä pidettyjä olettamuksia siitä kuinka asioita tulisi tehdä, jotka muotoilevat ja rajoittavat sääntöjä ja rutiineja ja määrittelevät yksittäisten toimijoiden tarkoitukset, arvot ja vallan. Kun ne erotetaan tietyistä historiallisista olosuhteista, esiintyvät ne vain yksilöiden ja ryhmien ymmärryksessä ja varastoidussa tiedossa. Ne ovat käsitteellisempiä kuin säännöt ja rutiinit ja ne ovat sidoksissa aikaan muotoilemalla toimia eri ajanjaksoina. Säännöt voivat tulla määrätyiksi vakiintuneiden rutiinien implementoinnin kautta, tai ne voivat nousta vakiintuneista rutiineista. Joka tapauksessa sääntöjen ja rutiinien uudelleen säätäminen tai kopioiminen jatkuvat ajan myötä ja tässä prosessissa rutiinit voivat muuttua. Uusien sääntöjen implementointi ja uusien rutiinien nousu saavat vaikutuksia sekä nykyisten instituutioiden rakenteellisten ominaisuuksien koodaamisesta ja nykyisten rutiinien jäljittelemisestä. Tärkeätä on kuitenkin muistaa, että koko prosessia muotoilee vallitseva instituutio, koska instituutiot ovat aina olemassa ennen mitään toimijoiden yrityksiä muutokseen, ja siten myös muotoilevat muutoksen prosesseja. Nämä muutoksen prosessit voivat kuitenkin johtaa uusiin rutiineihin, jotka ajan kuluessa voivat institutionalisoitua.

Johdon laskentatoimen muutoksen hahmottamiseen tarjotaan artikkelissa esimerkki. Esimerkkitalanteessa organisaatioon nimitetään uusi vanhempi johtotiimi, joka vaatii tarkasti määriteltyä informaatiota tarkkaillakseen organisaation toimia. Tästä seuraa muutos sääntöihin, eli johdon laskentatoimen muotoon. Kun nämä säännöt esitellään ja implementoidaan nousevat uudet rutiinit, eli varsinaiset toimet joutuvat kehityksen kohteeksi prosessissa mukana olevien ihmisten toimesta. Näiden toimien tulee toimia muiden käytössä olevien organisatoristen rutiinien kanssa ja ne muotoutuvat olemassa olevien instituutioiden toimesta, eli itsestään selvänä pidettyjen olettamuksien organisatorisista toimista ja organisaatioiden lukuisten jäsenien välisestä suhteesta. (Burns & Scapens 2000, 12.)

Burnsin ja Scapensin (2000, 21) mukaan johdon laskentatoimen muutos voidaan nähdä muutoksena organisaation sääntöihin ja rutiineihin. Johdon laskentatoimen järjestelmät ja käytännöt muodostavat erilaisia sääntöjä ja rutiineja organisaation sisällä. Ymmärtääksemme johdon laskentatoimen muutoksen mutkikkaita prosesseja, tulisi niiden institutionaalinen luonne tunnistaa. Johdon laskentatoimen ei voida väittää olevan institutionalisoitunutta kaikissa organisaatioissa, mutta sillä on potentiaalia tulla institutionalisoituneeksi ja siten edesauttaa organisatoristen prosessien suhteellista vakautta ja toimia organisatorisen tieto-aidon kuljettajana. Johdon laskentatoimen muutos on monimutkainen prosessi sekä käsitteellisellä ja

käytännön tasolla, koska kuten organisatoriset säännöt ja rutiinit, toimivat myös johdon laskentatoimen järjestelmät ja käytännöt organisaation rakenteellisten ominaisuuksien ja organisaation jäsenten päivittäisten toimien ja ajatusten välissä.

Taloustieteen näkökulmasta johdon laskentatoimea on tavanomaisesti pidetty informaatiojärjestelmänä joka tuottaa rationaaliselle päätöksentekijälle muotoiltua tietoa päätösten tueksi. Samanlainen näkökulma on monilla johdon laskentatoimen tutkimuksilla jotka käyttävät hyväkseen agenttiteoriaa tai transaktiokustannusten taloustiedettä. Nämä tutkimukset keskittyvät usein johdon laskentatoimen tasapainotilaan tai optimaalisiin ratkaisuihin. Kyseiset lähestymistavat voivat auttaa uusien tekniikoiden löytämisessä, mutta ne eivät välttämättä auta ymmärtämään kuinka kyseiset tekniikat tulevat käytetyiksi organisaatioissa tai millaista vastustusta ne kohtaavat. Tunnistamalla, että johdon laskentatoimen järjestelmät ja käytännöt ovat organisatorisia sääntöjä ja rutiineita, voimme tutkia johdon laskentatoimen muutosta prosessina mieluummin kuin lopputuloksena. (Burns & Scapens 2000, 21.)

He nostavat esille että muutos voi olla luonteeltaan välttämätöntä (asioiden on muututtava), jotta organisaation vahvat jäsenet voivat säilyttävää vallan ja rationaalisuuden vaikutelman (jotta asiat voivat olla kuten ne ovat). Näin ollen pysyvyys ja muutos voivat molemmat olla osa prosessia samanaikaisesti. Pysyvyyttä ja muutosta voidaan tarkastella myös toisesta näkökulmasta. Esimerkiksi suuressa toimintaympäristön (taloudellisessa ja sosiaalisessa) muutoksessa johdon laskentatoimen pysyvyys ja rutiinit voivat olla elintärkeitä jotta pystytään ymmärtämään ja jäsentämään omaa, muiden ja organisatorista toimintaa. Näin ollen johdon laskentatoimen rutiinien pysyvyys voi olla tärkeä ominaisuus muutoksen edessä. (Burns & Scapens 2000, 22.)

Kehyksen myötä on mahdollista paremmin ymmärtää organisaation sisäisiä johdon laskentatoimen prosessien muutosta. Tällaisen tutkimuksen avulla on mahdollista auttaa tutkijoita ja esimiehiä paremmin ennakoimaan kysymyksiä ja ongelmia liittyen johdon laskentatoimen muutokseen. Lisäksi johdon laskentatoimen käsitteellistäminen organisatorisiksi säännöiksi ja rutiineiksi auttaa tutkijoita keskittymään johdon laskentatoimen ideoihin, käsitteisiin, tekniikkoihin, järjestelmiin ja muihin tekijöihin joilla on todennäköisesti annettavaa myös käytännössä, toisin kuin abstrakteille päätöksentekijöille kehitetyillä niin kutsutuilla optimaalisilla tekniikoilla. (Burns & Scapens 2000, 23–25.)



### 3.3 Polkuriippuvuus johdon laskentatoimen muutoksessa

Institutionaalista muutosta käsittelevässä tutkimuksessa on korostettu paljon rakenteellisia rajoitteita ja jatkuvuutta, sekä samalla myös polkuriippuvuutta. Polkuriippuvuuteen keskittyvässä tutkimuksessa painotetaan toimintaympäristöstä saatavaa palautetta, kasautuvia hyötyjä ja haittoja, jotka vahvistavat ja ylläpitävät instituutioita, ja jotka näin ollen kiinnittävät instituutiot taakse jääneeseen polkuun ja samalla instituutiot omalta osaltaan lukitsevat alueen menneeseen. (Streeck & Thelen 2005, 6.)

Streeck ja Thelen (2005, 6) huomauttavat, että polkuriippuvuuden käsite johtaa tutkijat tarkastelemaan muutosta kahdesta eri näkökulmasta. Se voidaan nähdä suhteellisen jatkuvana, lineaarisena tai hiljalleen etenevänä (inkrementaalinen muutos), tai satunnaisena ja epäjatkuvana prosessina, eli jaksottaisena muutoksena, joka näyttäytyy eri toimijoille suurina kertamuutoksina (äkillinen muutos).

Burns ja Scapens (2000, 12) käsittelevät polkuriippuvuutta johdon laskentatoimen muutoksessa. He käyttävät esimerkkinä uuden laskentatoimen järjestelmän valintaa, joka voi olla kohtuullisen tarkoituksenmukaista (ja rationaalista), ja liiketaloudellisessa organisaatiossa se todennäköisesti kuvastaa huolta taloudellisesta tehokkuudesta ja kustannusten hallinnasta. Uusi johtotiimi tulee kuitenkin saamaan vaikutteita muilta, ehkäpä laajemmilta instituutioilta, jotka voivat olla myös organisaation ulkopuolisia tahoja. Esimerkkinä tilanteessa, jossa yritys hankkii toisen yrityksen, voi hankittavan yrityksen johtotiimi saada vaikutteita hankkivan yrityksen instituutioista. Heihin voi myös vaikuttaa laajemmat ammatilliset instituutiot (esimerkiksi ammatillisten johtavien elinten suositukset ja jopa sillä hetkellä ”muodissa” olevat johtamistavat). Vaikka uuden laskentatoimen järjestelmän valinta perustuisi tehokkuuden kriteereihin, se ei välttämättä ole optimaalista neo-klassisen taloustieteen näkökulmasta, mutta se tarjoaa silti ”tydyttävän” ratkaisun rajoittuneen rationaalisuuden näkökulmasta. Tästä huolimatta se tulee olemaan polkuriippuvaista, koska olemassa olevat rutiinit ja instituutiot tulevat muotoilemaan valintaa ja implementointiprosessia.

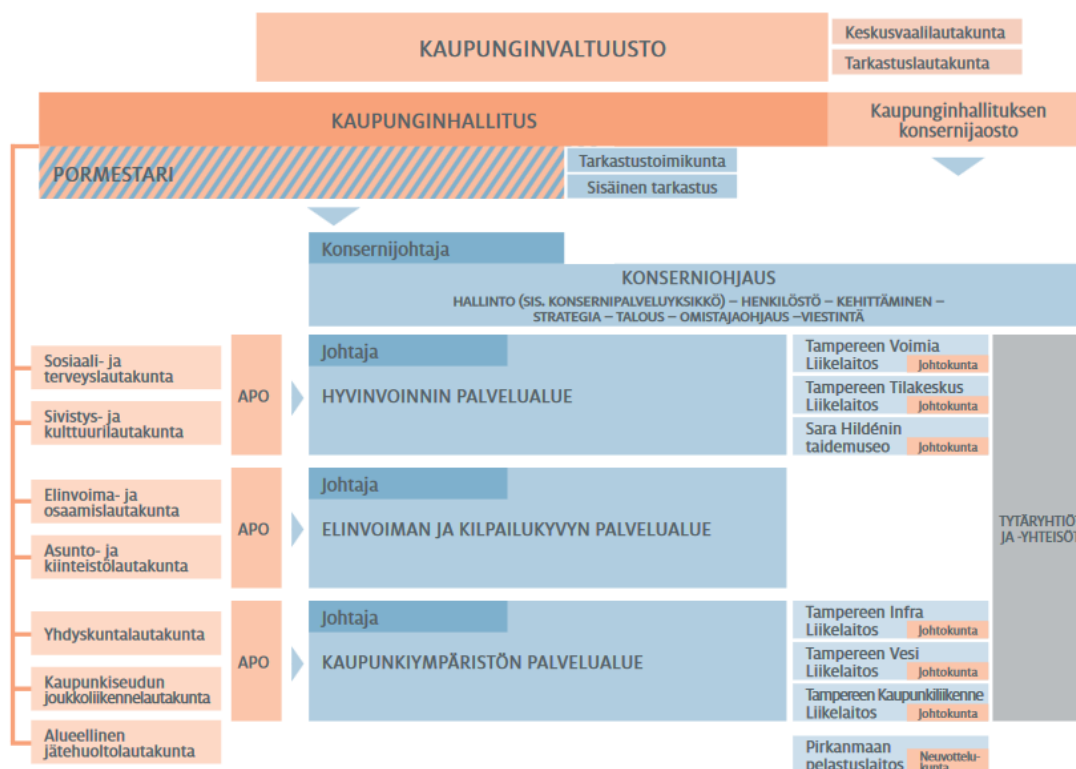
Edellä esitettyjen teorioiden avulla lähestytään tutkimuksen kohteena olevaa avo- ja asumispalvelujen organisaatiomuutosta ja sen vaikutuksia budjetointiprosessiin. Teoreettinen viitekehys tarjoaa paljon erilaisia näkökulmia ja vaihtoehtoja aineiston analyysiin.

## 4 Tampereen kaupungin avo- ja asumispalvelut

### 4.1 Organisaation esittely

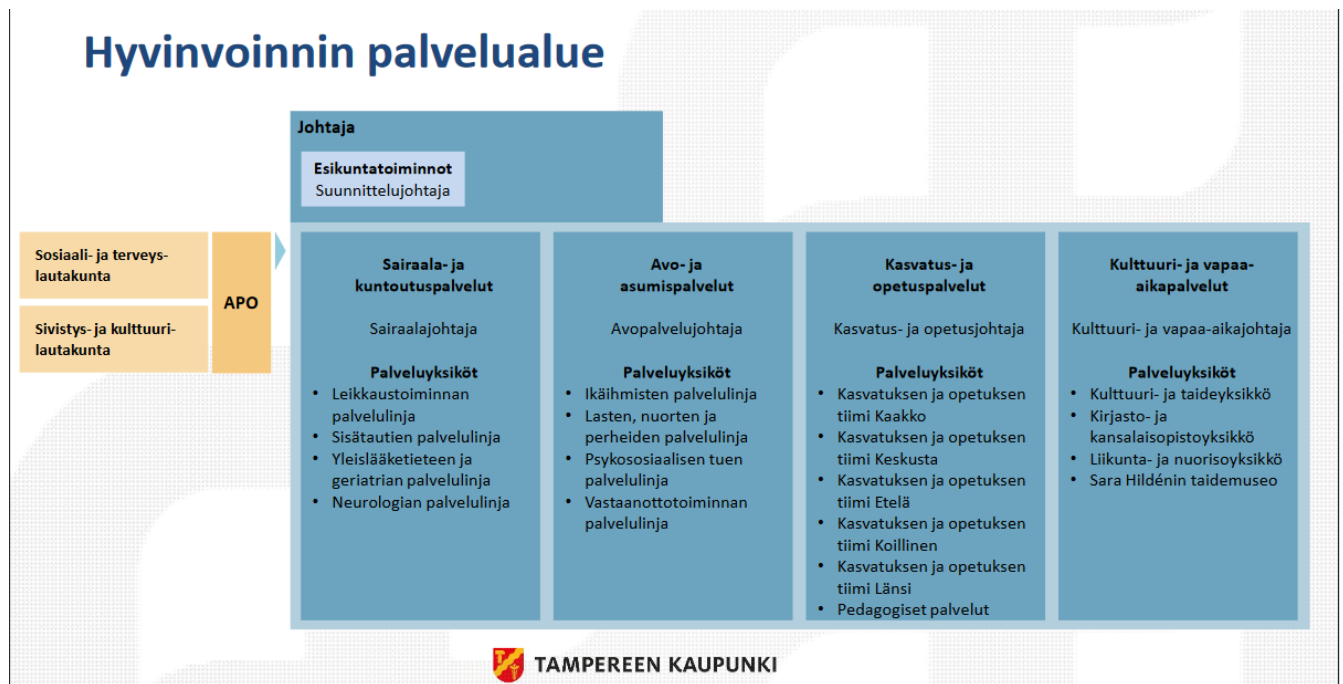
Tutkimustyön tarkastelun kohteena on Tampereen kaupungin avo- ja asumispalvelujen palveluryhmän vuoden 2017 budjetinlaatimisprosessi. Tässä kappaleessa esitellään tutkimuksen kohteena oleva organisaatio ja käydään läpi organisaatiomuutosta palveluryhmän kannalta. Kappaleessa esitellään organisaatiomuutosta yleisesti, sekä sen vaikutuksia budjetointiprosessiin haastattelujen ja erilaisten kirjallisten aineistojen, kuten tilinpäätös- ja talousarvioaineiston kautta.

Kuva 1 havainnollistaa Tampereen kaupungin organisoitumista. Tutkimuksen kohteena oleva avo- ja asumispalvelut sijoittuvat kaaviossa hyvinvoinnin palvelualueelle, joka toimii sosiaali- ja terveyslautakunnan, sekä sivistys- ja kulttuurilautakunnan alaisuudessa. Lautakunnat toimivat apulaispormestarin alaisuudessa. Hyvinvoinnin palvelualueen lisäksi kaupunginvaltuuston ja -hallituksen alaisuudessa toimii elinvoiman ja kilpailukyvyn- sekä kaupunkiympäristön palvelualueet. Konserniohjauksen ohjausyksiköt vastaavat osaltaan valmistelun ja toimeenpanon ohjauksesta. Kaaviosta käy ilmi myös kaupungin tytäryhtiöt ja -yhteisöt.



Kuva 1. Tampereen kaupungin organisaatio 2017. (Tampereen kaupungin TA-kirja 2017.)

Kuva 2 puolestaan avaa tarkemmin hyvinvoinnin palvelualueen organisoitumista. Lautakuntien alaisuudessa toimii hyvinvoinnin palvelualueen johtaja ja hänen esikuntansa. Palvelualueeseen kuuluu neljä palveluryhmää jotka ovat sairaala- ja kuntoutuspalvelut, avo- ja asumispalvelut, kasvatus- ja opetuspalvelut ja kulttuuri- ja vapaa-aikapalvelut. Jokaisella palvelualueella on oma johtaja, joka avo- ja asumispalveluilla on avopalvelujohtaja. Avopalvelujohtajan alaisuudessa toimii neljä palveluyksikköä, jotka ovat ikäihmisten palvelulinja, lasten, nuorten ja perheiden palvelulinja, psykososiaalisen tuen palvelulinja ja vastaanottotoiminnan palvelulinja. Jokaisella palvelulinjalla on oma palvelulinjan päällikkö.



Kuva 2. Tampereen kaupungin hyvinvoinnin palvelualueen organisaatio. (Tampere 2017.)

Tampereen kaupungin avo- ja asumispalvelut valikoituivat tutkimuskohteeksi, koska se koki suuren muutoksen vuoden 2017 alussa voimaan tulleen organisaatiomuutoksen myötä. Tampereen kaupunki luopui tuolloin vuonna 2007 käyttöönotetusta sisäisestä tilaaja-tuottaja-mallista. Entisiin avopalveluihin (Kuva 3) liitettiin organisaatiomuutoksen myötä ikäihmisten palvelut. Organisaatiomuutoksen suuruutta voi kuvata esimerkiksi taloudellisella informaatiolla, joka auttaa lukijaa ymmärtämään millaisia muutoksia tämä toi budjettiin pelkästään eurojen muodossa. Vuoden 2016 tilinpäätöksestä käy ilmi, että kyseisenä vuonna avopalvelujen liikevaihto oli noin 157 miljoonaa euroa (Tampereen kaupungin tilinpäätös 2016, 179). Avopalveluihin liitetyn kotihoidon ja asumispalvelujen (nykyinen ikäihmisten palvelulinja) liikevaihto oli puolestaan 92 miljoonaa euroa (Tampereen kaupungin tilinpäätös 2016, 195). Liikevaihto on vuonna 2016 sisältänyt tilaajataholta saadut myyntitulot, joilla on katettu toiminnasta aiheutuvat kustannukset, joten sitä voidaan tässä tapauksessa pitää hyvänä havainnollistavana mittarina.



Kuva 3. Tampereen kaupungin avopalvelujen organisaatio vuonna 2016. (Tampere 2016.)

Organisaatiomuutoksessa avo- ja asumispalvelujen alle yhdistettiin myös aiemmin tilaajapuolen alla olleet budjetit. Tilaajapuolen budjetit käsittivät muun muassa ostopalveluina toteutettavan toiminnan, eli ulkopuolisilta palveluntuottajilta hankittavat palvelut. Euromääräisesti puhutaan suurista kokonaisuuksista. Esimerkiksi muuna kuin omana tuotantona hankittavien vammaispalvelujen palvelutilauksen toteuma vuonna 2016 oli noin 53 miljoonaa euroa ja psykososiaalisen tuen ostopalvelujen toteuma oli 33 miljoonaa euroa (Tampereen kaupungin tilinpäätös 2016, 85, 105). Vammaispalvelujen ja psykososiaalisen tuen ostopalveluina toteutettava palvelutuotanto ovat vain yksittäiset esimerkit siirtyneistä toiminnoista, mutta auttaa hahmottamaan muutoksen laajuutta euromääräisesti ja budjetin laatimisen kannalta.

Avo- ja asumispalvelujen budjetointiprosessin valikoituminen tutkimuskohteeksi on myös seurausta siitä, että tutkimuksen tekijä on ollut budjetointiprosessissa mukana taloussuunnittelijan roolissa. Budjetin valmistelijan roolissa on päässyt näkemään millaisia haasteita organisaatiomuutos voi erilaisissa toiminnoissa tuoda vastaan ja mielestäni onkin tärkeä tutkia sitä, kuinka johtavassa asemassa olevat viranhaltijat ja toimijat asian kokevat. Näin pystytään käymään vuoropuhelua käytännön ja teorian kanssa ja analysoimaan kuinka iso

muutos vaikuttaa budjetointiprosessiin, sekä miten toimintatapoja on mahdollista parantaa varsinkin tilivelvollisuuden näkökulmasta.

#### 4.2 Organisaatiomuutos ja budjetointiprosessi

Edellisessä kappaleessa esiteltiin tutkittava organisaatio ja organisaatiomuutoksen vaikutukset avo- ja asumispalveluihin. Tässä kappaleessa käydään organisaatiomuutosta läpi valmisteluasiakirjojen ja haastatteluista saadun aineiston kautta. Organisaatiomuutosta tarkastellessa painopiste on sen vaikutuksissa budjetointiprosessiin. Haastatteluissa osallisena olivat Tampereen avo- ja asumispalvelujen erään palvelulinjan päällikkö ja talouden asiantuntija. Haastateltaville esitettiin samat kysymykset joiden avulla vastataan tutkimuskysymyksiin. Samalla on mahdollista etsiä eri alojen asiantuntijoiden vastauksista eroja siihen kuinka asiat koetaan ja ymmärretään. Molemmilla vastaajista on yli kymmenen vuoden kokemus budjetointiprosessista erilaisissa rooleissa.

Budjetointiprosessiin liittyvien vaikutusten tarkastelussa olennaisessa osassa on talouden asiantuntijan haastattelu, koska hän on päivittäin tekemisissä koko avo- ja asumispalvelujen talouteen liittyvissä asioissa. Hänen näkemyksensä kohdistuu koko palveluryhmän budjetointiprosessiin. Palvelulinjan päällikkö puolestaan tarkastelee budjetointiprosessia oman palvelulinjansa näkökulmasta. Tutkimustulosten kannalta tulee tässä kohtaa ottaa huomioon, että esimerkiksi palvelulinjan päällikön haastattelusta esille nousevat asiat eivät välttämättä kosketa muita palvelulinjoja, tai avo- ja asumispalvelujen palveluryhmää. Haastatteluista saadun aineiston perusteella on mahdollista hahmottaa avo- ja asumispalveluissa tapahtuneiden muutosten kokonaiskuvaa, jota tukevat esimerkit siitä kuinka isommassa kokonaisuudessa tapahtuvat muutokset näkyvät lopulta myös palvelulinjalla.

Virallisesti organisaatiomuutosta on lähdetty valmistelemaan vuonna 2014, jolloin kaupunginhallituksen suunnittelukokouksessa on päätetty että kaupungin toimintamallin uudistamistyö käynnistetään toimintamallin arvioinnin pohjalta, ja että Tampereen kaupungin toimintamalli on uudistettu uuden valtuustokauden alkuun mennessä. Vuonna 2015 käynnistyi Tampere 2017 -projekti joka toteutti toimintamallin uudistusta. Toimintamallin uudistuksen päälinjauksia käsiteltiin kaupunginvaltuustossa 15.6.2015 ja silloin päätettiin, että poliittista johtamista vahvistetaan jatkossakin pormestarimallia kehittämällä, sekä kehitetään nykyisen

sisäisen tilaaja-tuottaja-mallin hyviä puolia hyödyntävä uusi ohjausmalli. Lisäksi kaupunginhallituksen suunnittelukokous on ohjannut valmistelutyötä kokouksissaan vuoden 2015 syksyllä kolmeen otteeseen. Toimintamallin uudistamista käsittelevässä päätöksessä kerrotaan myös, että palvelualueiden johtajien tehtävien osalta on kyse kokonaan uusista tehtävistä, ja virkojen täyttäminen edellyttää julkista hakumenettelyä. Tavoitteena kerrotaan olevan se, että johtajat aloittaisivat tehtävissään viimeistään 1.6.2016 mennessä. Heidän tehtävänä on vuoden 2016 aikana tehdä esitys palvelualueen toiminnan järjestämisestä ja aloittaa tarvittavien muutosten tekeminen osana toimintamallin uudistuksen kokonaisuutta. (Tampereen kaupunginhallitus, 23.11.2015 § 487.)

Organisaatiomuutoksen valmistelussa on nähtävissä polkuriippuvuutta, koska valmistelussa on päätetty kehittää ohjausmalli, joka hyödyntää aiempaa toimintamallia kuten edeltä käy ilmi. Voidaankin olettaa, että uutta toimintamallia kehittämässä on ollut suuri joukko jo aiemmin kaupungin palveluksessa olleita ihmisiä, joihin ovat vaikuttaneet olemassa olevat instituutiot. Näin ollen he ottavat tiedostamattaankin vaikutteita vanhasta mallista.

Kaupunginhallituksen päätöksen mukaisesti hyvinvoinnin palvelualueen johtaja valittiin 4.4.2016 (Tampereen kaupunginhallitus, 4.4.2016 § 145) ja hän aloitti tehtävässään 1.6.2016. Päivämäärällä 14.10.2016 on puolestaan julkaistu palvelualueen johtajan alaisina toimivien palveluryhmien johtajien nimet (Tampereen kaupungin verkkosivut 2016), jonka jälkeen on alettu tekemään päätöksiä palveluryhmien johtajien alla toimivista palvelulinjojen johtajista. Nämä päätökset ovat siis painottuneet ajanjaksolle loka-joulukuu, joka on suhteellisen myöhään siihen nähden, että uusi organisaatio on astunut voimaan 1.1.2017. Palvelulinjojen johtajat tekevät linjojensa osalta viime kädessä linjaukset taloudellisten kokonaisuuksien budjetoinnista, joten voidaan todeta että he eivät ole ehtineet olla kunnolla mukana budjetointiprosessissa, joka tukee haastateltavien näkemyksiä aikataulun tuomista haasteista.

Haastateltavilta tiedusteltiin heidän näkemyksiään organisaatiomuutoksen mukanaan tuomista haasteista budjetointiprosessin kannalta ja yleisesti. Vastauksista nousi esille paljon samoja teemoja. Palvelulinjan päällikkö, jota myöhemmin kutsutaan haastateltava A:ksi, kuvaili haastattelussa (7.7.2017) muutoksia seuraavasti:

*”Mitä tulee tän vuoden budjetointiprosessiin, niin se eros just siinä että oli iso organisaatiomuutos, lähes vastaava tai isompikin kun sillon kymmenen vuotta sitten kun*

*tilaaja-tuottaja-malli perustettiin. Nyt tehtiin muutos tänne, purettiin se malli ja jaettiin kustannukset eri tavalla kuin vuonna 2016 on ikinä ollutkaan, kun ne budjetit ikään kuin yhdistettiin. Sen lisäksi vielä, ei vaan että ne budjetit yhdistettiin, ja sitten vielä siellä palveluorganisaatiossa jota nyt johdon, niin sinne tuli ne muutokset, eli ei enää ollut ne samat tuotantoyksiköt vaan nekin muuttui. Kaikki muuttui.” (Haastateltava A, 7.7.2017.)*

Talouden asiantuntija, jota myöhemmin kutsutaan haastateltava B:ksi, kuvaili puolestaan haastattelussaan (24.7.2017) muutoksia seuraavasti:

*”Organisaatiomuutos vaikutti budjetointiprosessiin, eli avopalveluihin yhdistyi kotihoito ja asumispalvelut, sekä tämän tilaaja-tuottaja-mallin purkaminen, jonka seurauksena siirtyi paljon uusia eriä, esimerkiksi ostopalvelut. Myös tiltu-tulot jäivät pois budjetista. Uusia eriä tuli todella paljon budjetti kasvoi euromääräisesti merkittävästi. Aikaisemmin budjetti oli noin 145 miljoonaa euroa, niin nyt se on noin 450 miljoonaa euroa näin karkeasti. Merkittäviä eriä mitä budjetti kasvoi. Ostopalvelut ovat todella suuri erä.” (Haastateltava B, 24.7.2017.)*

Suurin muutos budjetointiprosessin kannalta liittyi selvästi sisäisestä tilaaja-tuottaja-mallista luopumiseen, jonka seurauksena tapahtui sisäinen organisaatiomuutos ja toimintojen uudelleenjärjestely. Muutoksen laajuudesta kertoo haastateltava A:n näkemys siitä, että muutos koettiin lähes yhtä suurena, tai jopa suurempana, kuin aikanaan tilaaja-tuottaja-malliin siirtyminen. Muutos on selvästi ollut suuri niin budjetoinnin, kuin myös toiminnan uudelleenjärjestelyn kannalta. Talouden asiantuntijan esille nostamalla tiltu-tuloilla tarkoitetaan tilaajalta saatuja myyntituloja, joilla on katettu tuottajan toiminnasta aiheutuneet kustannukset. Näiden poistumisen lisäksi budjettiin tuli ostopalvelurahojen myötä paljon uusia eriä. Budjetoinnin kannalta tämä tarkoittaa suurta muutosta, koska budjettia on jouduttu tarkastelemaan aivan erilaisesta näkökulmasta kuin aikaisemmin.

Pelkästään organisaatiomuutoksesta annettujen kommenttien perusteella voidaan havaita, että kyseessä on ollut suuri institutionaalinen muutos, jolla on ollut suuria vaikutuksia organisaation eri tasoilla. Tarkastelemalla organisaatiomuutosta edellä esitettyjen instituutioiden kolmen pilarin avulla, on mahdollista nähdä muutoksia kaikissa niissä. Nämä kolme pilaria ovat ne tekijät, joiden varaan instituution olemassaolo perustuu, ja muutoksen myötä on luonnollista että nekin muuttuvat. Regulaativisessa näkemyksessä instituutioista korostuu niiden toimintaa



rajoittava ulottuvuus, joita ovat esimerkiksi johto- ja toimintasäännöt. Organisaatiomuutoksen myötä nämä on pitänyt uudistaa, jotta on mahdollista tulkita kenellä on päätösvalta ja kuinka sitä on mahdollisesti jaettu alemmille portaille.

Normatiivinen ja kulttuuris-kognitiivinen näkemys instituutioista kytkeytyvät tässä vahvasti toisiinsa. Normatiivisessa näkemyksessä korostuvat arvot ja normit, eli millainen käytös organisaatiossa on toivottavaa ja suotavaa, ja miten asiat tulisi tehdä. Kulttuuris-kognitiiviseen näkemykseen liittyy instituution näkeminen kulttuurisina merkityskehyksinä, joissa painottuvat yhteiset ja itsestäänselvyytinä pidetyt käsitteet, eli eräänlaisena ”näin asiat on aina tehty”-ajatusmallina. Organisaatiomuutoksen myötä esimerkiksi budjetin tarkastelu muuttui, joka on aiheuttanut muutoksen normatiivisen ja kulttuuris-kognitiivisen näkemyksen kannalta. Tilaaja-tuottaja-mallissa budjettia on rakennettu samalla tavalla monen vuoden ajan, jolloin sen ympärille on rakentunut vahva normatiivinen perusta, joka puolestaan on synnyttänyt kulttuurisia merkityskehysiksi. Asiat on totuttu tekemään tietyllä tavalla ja budjetoinnin ympärillä on vallinnut yhteinen kieli. Vuoden 2017 budjettia laadittaessa asiat kuitenkin tehtiin toisin ja eri vielä aivan eri tavalla kuin aikaisemmin, jolloin voidaan todeta organisaatiomuutoksen vaikuttaneen vahvasti molempiin jälkimmäisistä pilareista.

Budjetointiprosessiin liittyvistä organisaatiomuutoksen mukanaan tuomista muutostarpeista ja haasteista kysyttäessä, haastateltava A nosti esille seuraavia asioita:

*”Siinä on tietysti ne, niiden asioiden budjetointi tänne palvelulinjalle, jotka aikaisemmin ovat olleet selkeästi tilaajan budjetissa, niin on tietysti ollut muutostarpeita, ja tänäkin päivänä on täällä puolella opeteltavaa kun puhutaan esimerkiksi ostopalveluista tai asiakasohjauksesta ja sen asioista. Siinä oli ehkä niitä hankaluuksia ja muutostarpeita, kuten miten ne sitten näkyvät täällä. Huomataan myös että olisi ehkä voinut tehdä toisin jos olisi tämä viisaus ja jos olisi ehtinyt. Se on myös kiire kun sitä (budjettia) on tehty ja epäselvissä olosuhteissa tehtiin suunnittelua ja valmistelua, niin silloin ei välttämättä osattu kaikkia asioita miettiä etukäteen. Meidän osalta nostaisin esiin ostopalvelurahat, kun oli omassa tuotannossa ostopalveluita ja tilaajan päässä ostopalveluita, niin nyt ne on budjetoitu kahteen eri paikkaan vaikka ne ovat samaa asiaa, niin ne rahat olisi voinut yhdistää yhteen paikkaan. Mutta kun sitä budjetointia tehtiin kahden eri SAP-yrityksen välillä ja budjettia yhdistettiin niin tämä oli helppo tapa. Nyt kun tiedetään niin sen kanssa elää, mutta olisi silloin voinut arvata vähän paremmin oikein, että mikä olisi*

*kannattanut. Väitän kuitenkin, että siinä kohtaa oli aikamoista kiirettä kaikilla, mutta kiire ja ymmärtämättömyys, ja sellainen että istuttaisiin alas-asenteen puuttuminen vaikuttivat. Kyllähän se myös aika myöhään meni ennen kuin meillä oli edes organisaatio selvillä, että onko nyt palvelulinjat vai miten nämä pyörivät, joka vaikuttaa sitten budjetointiin. Tiettyjä asioita, summia ja kokonaisuuksia siirrettiin ihan viime tipassa palvelulinjalta toiselle, eli on varmaan ollut täällä (palvelulinjalla) aika haasteellista.”* (Haastateltava A, 7.7.2017.)

Epäselvistä olosuhteista tarkennusta kysyttäessä haastateltava A vastasi seuraavasti:

*”No toiminnan organisaatiosta ei ollut vielä siinäkään vaiheessa tietoa kun lautakunta on hyväksynyt talousarvioesityksen tälle vuodelle, eli syyskuun lopussa. Muistelisin, että itselläkin käytiin YT-neuvottelut vasta marras-joulukuun, taisi olla joulukuun puolella, kun minulle kerrottiin mitä tehtävää tulen tekemään tässä uudessa organisaatiossa. Et niinkun siihen asti, päästiin kertoon mulle vasta sit, kun tiedettiin mitä tehtäviä organisaatioon tulee, eli kyllähän se meni aika pitkälle, eli oli epäselvää kuka tulee olemaan budjetista vastuullinen, kun etukäteen ei tiedetty että minulla tulee olemaan nämä ne yksiköt jotka minulla on. Siinä mielessä oli epäselvää, että tulevat vastuulliset henkilöt eivät olleet selvillä, eli sitä valmisteltiin haasteellisissa olosuhteissa, jolloin ei tiedetty kuka on se henkilö, joka viime kädessä linjaa mihin joku taloudellinen kokonaisuus tulisi budjetoida.”* (Haastateltava A, 7.7.2017.)

Haastateltavalta tiedusteltiin myös olivatko henkilöstöön liittyvät linjaukset suurin epäselvyys, johon hän vastasi seuraavasti:

*”Se on toinen, mutta toinen on selvästi organisaatorakenne, kun miettii että meillä on Aapassa (Avo- ja asumispalvelut) nämä neljä palvelulinjaa ja asiakasohjaus, niin kyllä se että onko asiakasohjaus oma yksikkönsä vai sijoitetaanko se jotenkin näille linjoille, kyllä sitä koko syksy mietittiin. Olisiko se ollut marraskuussa kun se linjattiin näin, niin kyllähän se vaikuttaa siihen budjetointiin. Koko ajan on ollut sellaista epäselvyyttä näihin liittyen, kun miettii että kesäkuussa Taru Kuosmanen lähti virallisesti esimiehenä tekemään sitä muutosta ja tammikuun alusta se oli muutettu, tai tuli se uus organisaatio, ei se ollut vielä elo- tai syyskuussa tiedossa, korkeintaan jotain suuntaviivoja. Niistäkin piti keskustella ja samat ihmiset sitä suunnittelemassa, niin sit sellaiset budjetoinnin*

*hienoudet, eihän niitä kukaan, ei pystynyt istumaan alas kuka olisi ne viisaimmin päättänyt. Suurta muutosta tehtiin todella, todella nopeasti.” (Haastateltava A, 7.7.2017.)*

Haastateltava B:ltä tiedusteltiin myös millaisia muutostarpeita organisaatiomuutos aiheutti budjetointiprosessille. Hänen vastauksistaan oli havaittavissa samoja aineksia, mutta hieman eri näkökulmasta:

*”Aikataulutus oli kaupungin osalta erilainen, eli samaan tyyliin ei voitu mennä. Tällä kertaa ei ollut niin hyvin ennakoitavissa kuin aikaisempina vuosina, kun oli uusia eriä ja tavallaan osa tuli niin sanotusti ylhäältä annettuna, jolloin ne erät vain tulivat meidän budjettiin, jolloin ehkä hallittavuus heikkeni. Eurot osattiin budjetoida, mutta niiden sisältö ei ollut kauhean hyvin selvillä. Ennen tilaajalta saatavat tulot määrittivät kehyksen, niin nyt toimintakate määrittelee kehyksen, eli budjetin kehystä jouduttiin opettelemaan eri näkökulmasta.” (Haastateltava B, 24.7.2017.)*

Kysyttäessä uusien erien haltuunotosta, ja siitä tuliko niiden mukana ihmisiä jotka olivat tietoisia erien sisällöstä, haastateltava B vastasi seuraavasti:

*”Kotihoidosta ja asumispalveluista tuli talousosaamista ja tietoa mitä ne erät pitivät sisällään, mutta kaiken sulattaminen tähän yhteen organisaatioon ja kokonaisuuteen oli uutta. Ostopalvelujen osalta taas ei tullut hirveästi henkilöitä, vaan se on enemmän päällikkötasolla, ei ehkä kaikki, mutta ostopalvelujen osalta tieto oli heidän varassaan. Tietenkin myös konsernihallinnon controllerilta, niin siinä se yhteistyö oli todella tärkeätä että saatiin selvyttä niistä eristä. Pala palalta selviteltiin niitä eriä ja sitten vielä siinä vaiheessa kun budjetti lyötiin lukkoon, niin niiden sisältö ei ollut kokonaan selvillä. Sit vasta kun on alettu elämään vuotta, niin ne on alkanut aukeamaan ja ollaan saatu paremmin selville mitä ne pitävät sisällään.” (Haastateltava B, 24.7.2017.)*

Tarkastelemalla budjetoinnin muutostarpeita koskevia vastauksia on mahdollista löytää havaintoja budjettiin ja budjetointiin, eli johdon laskentatoimeen, kohdistuvista muutoksista. Molemmat haastateltavat näkivät, että budjetointiprosessin kannalta haasteita liittyi muun muassa aikataulutukseen, henkilöstöön liittyviin kysymyksiin ja uusiin budjettikokonaisuuksiin. Voisi sanoa, että näistä kokonaisuuksista kaikki linkittyvät vahvasti toisiinsa. Organisaatiomuutos itsessään on selvästi tuonut muutostarpeita johdon laskentatoimen osa-

alueilla, koska budjettiin on tullut suuri määrä uusia eriä. Näiden uusien erien budjetointi ja budjetoinnin suunnittelu olisi varmasti ollut vanhassakin organisaatiossa vaativa tehtävä, ilman nyt nähtyjä muutoksia organisaatorakenteeseen. Organisaatorakenteen muutos on selvästi aiheuttanut haasteita siihen kuinka toiminnot organisoidaan, miten organisoidut toiminnot resursoidaan ja miten tätä kaikkea hallitaan. Johdon laskentatoimen näkökulmasta tämä on varmasti vaatinut lukemattomia laskelmia ja pohdintaa liittyen siihen, kuinka nämä asiat esitetään niin, että johdon on mahdollista tehdä johtopäätöksiä ja johtaa toimintaa. Tavoitteiden seurannan kannalta on myös mahdollista löytää muutostarpeita, koska johdolle tulee esittää ajantasaista tietoa siitä missä mennään ja johdon laskentatoimen tulee pystyä vastaamaan tähän haasteeseen.

Burnsin ja Scapensin mukaan johdon laskentatoimen muutos on mahdollista nähdä muutoksena organisaation sääntöihin ja rutiineihin, koska johdon laskentatoimen järjestelmät ja käytännöt muodostavat erilaisia sääntöjä ja rutiineja organisaation sisällä. Tilaaja-tuottaja-mallissa on selkeästi ollut omat vakiintuneet toimintatavat ja sen purkaminen on vaikuttanut suuresti organisaation sääntöihin ja rutiineihin. Budjetti ja budjetointi ovat osa johdon laskentatoimea ja tilaaja-tuottaja-mallissa on totuttu tekemään asioita nykyisestä poikkeavalla tavalla. Näin ollen voidaan nähdä, että budjetilla ja budjetoinnilla on ollut tilaaja-tuottaja-mallissa institutionaalinen luonne.

Budjetointi itsessään on kokenut suuren institutionaalisen muutoksen. Muutoksen hallittavuuteen ovat selvästi vaikuttaneet edellä mainittujen uusien budjettierien lisäksi aikataulu. Haastateltava A:n mukaan suurta muutosta on tehty todella nopeasti ja esimerkiksi henkilöstöön liittyvät kysymykset ovat saattaneet olla todella avoinna aivan vuoden loppuun saakka. Tällä kyseisellä palvelulinjalla edellä mainitut ovat varmasti vaikuttaneet, koska toimintaa ei ole ollut koordinoimassa henkilö, joka tulee itse olemaan vastuussa budjetista. Johdon laskentatoimen näkökulmasta haasteena on budjetointi johtajan näkökulmasta, eli kuinka hyvin budjetoinnissa on onnistuttu vastuullisen johtajan näkökulmasta ja kuinka voidaan tukea hänen tietotarpeitaan. Johdon laskentatoimen tavoitteena on tuottaa tietoa päätöksenteon tueksi. Haastateltava B:n vastauksesta on mahdollista havaita haasteita tämän tavoitteen toteuttamiseksi, koska hän mainitsee että uusien budjettierien sisällöstä ei oltu täysin tietoisia vielä siinä kohtaa kun budjetti on lyöty lukkoon. Tästä voi päätellä, että tiedon tuottaminen päätöksenteon tueksi on ollut alkuun hankalaa, koska ei ole ollut täysin selvillä millaisesta sisällöstä tietoa tuotetaan. Numeerista tietoa on kirjanpidosta ja

toiminnanohjausjärjestelmästä aina saatavilla, mutta johtopäätösten tekemiseen tarvitaan tietoa myös numeroiden takaa, toiminnasta.

Laskentoimen muutoksen näkökulmasta on nähtävissä myös yhtymäkohtia Burns ja Scapensin mielipiteelle siitä, että suuressa toimintaympäristön muutoksessa johdon laskentatoimen pysyvyys ja rutiinit voivat olla elintärkeitä, jotta on mahdollista ymmärtää omaa ja muiden toimintaa. Yksi näistä yhtymäkohdista tulee esille haastateltava B:n vastauksesta, jossa hän kehuu yhteistyötä palvelualueen controllerin ja luonnehtii sitä erittäin tärkeäksi. Isossa organisaatiossa budjetin tekeminen vaatii saumatonta yhteistyötä eri ihmisten ja sidosryhmien välillä. Yhteistyö voidaankin nähdä olennaisena osana johdon laskentatoimea, koska ilman yhteistyötä ei olisi ketään, kenelle tietoa tuotettaisiin. Tiedusteltaessa haastateltavilta tekijöitä, jotka ovat vaikuttaneet positiivisesti heidän budjettitietämykseensä, vastasivat he seuraavasti:

*”No se että konsernihallinnosta esimerkiksi controllerin kanssa se yhteistyö oli todella hyvää ja sitä apua tuli ja sai vastauksia kysymyksiin, eli se on sellaista positiivista. Kyllä mun mielestä aika onnistuneesti se haltuunotto kuitenkin niistä uusista isoista eristä huolimatta sujui täällä taas, asiantuntevien talousihmisten myötä, niin sujui hyvin ja oli se muutosvalmius ja kaikki. Ja etukäteen oli tiedossa että oli haasteellinen tilanne, niin musta se meni tosi hienosti taloustiimin osalta.”* (Haastateltava B, 24.7.2017.)

*”No tietysti se kun on ollut pakko tehdä sitä budjetointia. Kaupungissa on ollut se viisaus, että toimintaa ja taloutta tulee seurata todella tiiviisti. Väittäisin, että se on tilaaja-tuottaja-mallin ansiota. Kun katsoo perinteisiä kuntia joissa katsotaan ensimmäisiä välitilinpäätöksiä syyskuussa, että miltä tilanne nyt vaikuttaa ja ollaan vielä kaukana siitä että pystyttäisiin ennustamaan miltä loppuvuosi näyttää. Kaupunki on osannut tehdä sitä tämän kymmenen vuotta mitä itse on tässä hommissa nähnyt, että joka kuukausi joutuu katsomaan ne rahat läpi.”* (Haastateltava A, 7.7.2017.)

*”Tilaaja-tuottaja-mallin lisäksi kuukausiraportoinnilla on ollut suuri vaikutus omaan budjettitietämykseen, kun on joutunut kuukausittain raporttoimaan ja pohtimaan. Tällä hetkellä se auttaa kun on ympärillä mainio tiimi, kuten taloussuunnittelija -päällikkö, joiden kanssa voi käydä keskustelua ja oppia sitä uutta, kun taloushallinto ei ole oma osaamisala. Tällöin vuoropuhelua on mukava käydä kun on toiminnan sisältö ja rahat,*

*ja niistä pystytään keskustelemaan siten että on yhteinen ymmärrys asioista, joten se sparraa tavallaan siihen ja vaikuttaa positiivisesti osaamiseen.”* (Haastateltava A, 7.7.2017).

Vastauksissa korostuu yhteistyön merkitys eri konteksteissa. Talouden asiantuntijalla yhteistyö ohjaavan tahon kanssa koettiin erittäin tärkeäksi, kun puolestaan palvelulinjan päällikkö nostaa esille yhteistyön oman yksikkönsä talousasioita tukevien talouden asiantuntijoiden kanssa. Vastauksista on löydettävissä myös muita yhtymäkohtia laskentatoimen pysyvyyteen ja rutiineihin liittyvään tärkeyteen. Haastateltava A nosti vastauksessaan esille sen, että johdon laskentatoimen tuottamaa tietoa, budjettia ja kuukausiraportointia, on ollut pakko tehdä ja käyttää hyödyksi Tampereen kaupungilla. Hän mainitsee että tämä on tilaaja-tuottaja-mallin, joka on rakenteineen kokenut suuren muutoksen, ansiota, koska jo silloin on totuttu näihin johdon laskentatoimen erilaisiin rutiineihin. Ilman näitä rutiineita muutoksen, muiden ja omien toimien hahmottaminen olisi varmasti ollut todella paljon haastavampaa. Nyt ne tarjoavat kiitopisteen johon eri asiantuntijoiden on helppo kiinnittyä ja jäsentää ympärillä tapahtuvaa muutosta. Myös haastateltava B nosti esille, että suurista muutoksista huolimatta isojen erien haltuunotto sujui hyvin, koska asioiden parissa työskenteli asiantuntevia ihmisiä, joille johdon laskentatoimen rutiinit ovat tuttuja.

Haastateltavilta tiedusteltiin myös millaisin keinoin he pysyvät tietoisina budjetin toteutumisesta talousarviovuoden aikana ja mitkä tekijät ovat heikentäneet omaa budjetointiosaamista. Nämä kysymykset ovat tilivelvollisuuden näkökulmasta mielenkiintoisia, koska budjetista vastuulliset johtajat ovat rahojen käytöstä vastuullisia valtuustolle ja valtuusto puolestaan kuntalaisille. Budjetointiosaamista heikentävistä tekijöistä haastateltavat kertoivat seuraavasti:

*”Välttämättä ei pysy kartalla kaikesta mitä alalla tapahtuu, tai lainsäädännössä, joka vaikuttaa. Sitä varten on kuitenkin omat ihmiset, jotka seuraavat ja tuovat sitä tietoa minulle asioista jotka vaikuttavat budjetointiin. Sen takia täällä on olemassa työnjako, että yhdessä ympäritään niitä asioita. Myös työskentely aiemmassa tehtävässä taannutti arjen budjettityöskentelystä, koska ei tarvinnut miettiä kuin suuria linjoja, jolloin 100 tuhatta euroa oli pienin raha mistä puhuttiin, eli ei ole tarvinnut SAP-raportteja katsella. Voidaan kuitenkin miettiä onko minun tehtäväni katsella raportteja, vai saada se tieto ja tehdä johtopäätökset jonkun analyysin perusteella. Tiedontuotanto esimiehille tulisi olla*

*analyttisempää, jolloin esimiehen tehtäväksi jäisi päätöksenteko.” (Haastateltava A, 7.7.2017.)*

*”No haasteita nämä mistä mainitsinkin, että tavallaan sitten olis odottanu että nämä uudet siirretyt erät, nämä ostopalvelu, että olisi pikkuisen parempaa tietoa, ja tavallaan siinä vaiheessa olisi ollut jotain koulutusta, perehdytystä, tai yhteistyötä jossa olisi kerrottu, perehdytetty niihin eriin. Siinä on tietenkin ollut haasteena se aikataulu, että millään taholla sitä aikaa ei ole ollut oikeen siihen. Näitä yritettiin erilaisissa yksittäisissä palaverissa selvittää näitä, et jos se olis mennyt ihan hallitusti, että olisi tullut saattaen nämä erät, niin se oli ehkä se suurin haaste.” (Haastateltava B, 24.7.2017.)*

Talouden kuukausittainen raportointi nousi keskeiseksi teemaksi, kun haastattelijoilta tiedusteltiin millaisin keinoin he pysyvät tietoisina budjetin toteutumisesta talousarviovuoden aikana.

*”Kuukausiraportoinnin avulla. Raportointiin liittyy ennustaminen ja sen perusteella tehtävät analyysit siitä miltä loppuvuosi voisi näyttää. Se ohjaa toimintaa. Se ennustaminen on sen kuukausiraportoinnin olennaisin tieto, ei niinkään toteumatieto.” (Haastateltava A, 7.7.2017.)*

*”Talousraportointi on tärkein, eli niin pian kuin mahdollista tulisi saada tietoa. Esimerkiksi henkilöstömenojen toteuma voidaan ottaa jo ennen kuin varsinainen kuukausiraportointi alkaa. Koska se on merkittävä erän, niin pyritään ottamaan heti kun mahdollista. Ennustaminen on toinen tärkeä. Kuukauden aikana saattaa tulla jotain yksittäisiä muutoksia, joiden osalta tarvitsee tarkastella budjettia tarkemmin.” (Haastateltava B, 24.7.2017.)*

Haastateltava B:tä pyydettiin kertomaan hieman tarkemmin mitä kaikkea kuukausittainen talouden raportointi pitää sisällään ja haastateltava A:lta puolestaan tiedusteltiin käytetäänkö ennustetietoa pohjana seuraavan vuoden budjetointiprosessille.

*”Eli siinä tarkastellaan (palvelu)linjoittain, meno- ja tulolajeittain toteumia ja sitten lisäksi koko tätä avo- ja asumispalvelujen palvelukokonaisuuden toteumaa tarkastellaan. Eli kun tiedot saadaan SAP:sta (toiminnanohjausjärjestelmä) aikataulun mukaisesti niin*

*taloussuunnittelijat lähettävät linjoille luvut tiedoksi. Määräaikaan mennessä pyydetään kommentteja ja sanallisia selityksiä liittyen poikkeamiin. Lisäksi pyydetään ennusteita että miltä tilanne näyttää tilinpäätöksessä. Eli ne talousluvut ja toiminta yhdistyy siinä, eli toiminnallinen selitys, jolloin numerot saavat lihaa ympärille. Siitä syystä nää henkilöstömenot ovat erityistarkkailussa, koska ne ovat oman toiminnan kannalta merkittävä erä. Jatkossa kehittämistä ostopalvelujen osalta, koska se on toinen merkittävä mikä siinä tarkastelussa avataan tarkemmalle tasolle. Linjoilla on erilaisia omia tarpeita raportointiin liittyen, riippuen menorakenteesta ja ylitysuhist ja muista, et sitten on ne asiat mitä tarvii tarkemmin raportoida. Jokaiselle linjalle on oma taloussuunnittelija, joka antaa linjoille tiedot. Ja tällä hetkellä tuntuu että se on tässä taloustiimissä se tieto ja se tieto sinne linjoille tulee kun sitä tarkempaa tietoa pyydetään. Linjoilla voisi ehkä olla sitä osaamista ottaa niitä tarkempia tietoja enemmän kuin tässä nykytilanteessa, mutta nää on niitä kehittämiseen liittyviä asioita.” (Haastateltava B, 24.7.2017.)*

*”Nimenomaan siinä, mutta toinen on toiminnan ohjaaminen. Talouden ihminen voi ennustaa, että tasaisesti mennessä tämä näyttää vuoden loppuun mennessä tältä, mutta se ennuste ei ole pätevä, ellei se joku ihminen joku ihminen joka tuntee toiminnan sano että joo, se näyttää noin, mutta tässä oli tällainen erikoistilanne ja tulee tasoittumaan syksyllä, jolloin pystytään katsomaan ennustetta kriittisesti. Toimintaa pystyy muuttamaan, mutta ei silloin jos ensimmäisen raportin, saati ennusteen saa vasta syksyllä. Silloinhan vuosi on jo menetetty, koska monet asiat liittyvät esimerkiksi asiakasvolyymien käyttäytymisestä, tai asiakkaiden tarpeiden muutoksesta, niin niihin on vaikea puuttua kesken vuotta, vaan on pakko alkaa heti alkuvuodesta korjaamaan budjettia tarvittaessa. Korjausliikkeiden tekeminen voi olla todella hidasta, jolloin kalenterivuosi on liian lyhytkin. Jos nyt huomataan jokin asia niin se voi olla että seuraavana vuonna voi olla, että on parempi tilanne. Jotkin asiat ovat pitkäjäisiä, kun taas jotkut asiat voivat olla nopeitakin korjata.” (Haastateltava A, 7.7.2017.)*

Haastateltavat olivat molemmat sitä mieltä että talouden kuukausiraportointi on olennainen syy siihen, miten he pysyvät tietoisina talousarvion toteutumisesta vuoden aikana. Kuten haastateltava B:n vastauksista käy ilmi, on talouden kuukausiraportointi koko palveluryhmän kattava taloudellinen katsaus, jossa tarkastellaan meno- ja tulolajeja ja niiden mahdollisia ylityksiä vuoden aikana. Myös palvelulinjat osallistetaan raportointiin pyytämällä heiltä



toiminnallisia selityksiä taloudellisille ylityksille. Haastateltava A:n vastauksista nousee esille raportoinnin merkitys, mutta tilinpäätösennusteen merkitys korostuu toimintaa ohjaavana tekijänä, jonka avulla on mahdollista muuttaa toimintaa haluttuun suuntaan. Tilinpäätösennustetta käytetään myös seuraavan vuoden budjetin pohjana, eli sillä on myös budjetointia ohjaava vaikutus.

Teoriaosuudessa käy ilmi, että tilivelvollisuus on mahdollista jakaa toiminnalliseen ja rahoitukselliseen tilivelvollisuuteen. Vastausten perusteella on mahdollista tulkita, että kuukausiraportoinnin avulla tulosvastuulliset johtajat saavat sekä rahoituksellista, että toiminnallista tietoa. Tähän näkökulmaan pohjaten voidaan todeta, että kuukausiraportoinnilla on selvästi positiivinen vaikutus tilivelvollisuuden toteutumiseen molemmilta näkökannoilta. Evaluaation aihepiirissä on kolme vaihtoehtoista tarkastelutapaa, joista tilivelvollisuus on yksi. Muut näkökulmat ovat toiminnan kehittämistä tukeva ja tiedontuotantoon perustuva evaluaatio. Näkökulmat liittyvät tarkastus- ja arviointitoiminnan lisäarvoon liittyvään keskusteluun. Edellä mainittujen näkökulmien kannalta haastatteluista saatu materiaali tukee kaikkia kolmea aspektia, nimenomaan organisaation sisäisen arviointitoiminnan kannalta. Talouden kuukausiraportoinnilla on selvästi myös toiminnan kehittämistä tukeva ote, ja se pyrkii huomioimaan keskenään erilaisten palvelulinjojen tietotarpeet, jolloin voidaan todeta sen pyrkivän myös tuottamaan tietoa jonka avulla on mahdollista tukea kehittymistä. Tämä tieto voi teorian mukaan auttaa organisaatioita ja päätöksentekijöitä pohtimaan ongelmia uusista näkökulmista ja erilaisilla välineillä, jolloin ongelmanratkaisua voidaan lähestyä uuden ajattelumallin kautta. Haastattelujen perusteella vaikuttaa, että talouden kuukausiraportoinnilla on mahdollista vastata tähän haasteeseen.

Molemmista haastatteluista käy ilmi, että omaa toimintaa arvioimalla pyritään myös kehittämään toimintaa. Kuukausiraportoinnin rooli budjetoinnissa vaikuttaisi olevan kohtuullisen suuri, varsinkin haastateltava A:n vastauksien perusteella. Budjetin tuntemuksen näkökulmasta kuukausiraportointi tuntuisi vahvistavan tilivelvollisuutta, koska sen avulla vastuulliset johtajat ovat tietoisia asioista, joita tulisi budjetin näkökulmasta korjata seuraavalle vuodelle. Haastateltavilta tiedusteltiin myös näkevätkö he, että tämän hetkiset keinot ovat riittäviä oman budjettitietämyksen ylläpitämiseksi.

*”Toteutustapa tällä hetkellä tuntuu riittävältä, koska raportteja tulee kommentoida toiminnallisestikin kuukausittain. Ehkä tässä enemmänkin se riittämättömyys liittyy*

*johtajien sitoutumisen puutteesta siihen (talouden)lukujen ja toiminnan lukujen ääreen pysähtymisestä, jolloin yksi korjausliike voisi olla kehittämissuunnittelijan tuleminen linjalle, jonka nään yhdeksi jalaksi talouden ja HR:n vierelle toiminnan ammattilaiseksi. Kuitenkin näen, että esimiesten tulee pystyä tekemään analyysiä, mutta kehittämissuunnittelija voisi auttaa siinä. Näen, että minun tehtäväni on saada esimiehet ymmärtämään että taloudesta ja budjetista tulee ottaa enemmän vastuuta.”* (Haastateltava A, 7.7.2017.)

*”Ne ovat oikeastaan riittäviä. Haasteeksi nousee se, että kesken kuukauden otettavien tietojen kanssa tulee huomioida tiettyjä asioita jotta ei tule vääriä tulkintoja. Esimerkiksi kun otetaan henkilöstömenot ja palkat ajetaan kahtena eri ajankohtana kuukaudessa, niin se asettaa ne rajat milloin niistä saadaan luotettavaa tietoa. Et semmosta tarkempaa raportointitietoa, että jos sitä sais napin painalluksella niin siinä olis tietty kehittämistarvetta, esimerkiksi henkilöstömenoista ja sijaiskustannuksista. Mutta näen tämän aika riittävänä, koska sitä tietoa mitä kesken kuukauden otetaan, niin voidaan ottaa myös tarkemmalla tasolla.”* (Haastateltava B, 24.7.2017.)

Budjettitietämyksen näkökulmasta molemmat haastateltavat kokevat, että tämän hetkiset toimet ovat riittävällä tasolla, joskin molemmat näkevät myös kehittämiskohtia. palvelulinjan päällikön vastauksesta on havaittavissa, että hän haluaisi tilivelvollisuuden ulottuvan paremmin hänen alaisina työskenteleviin esimiehiin. palvelulinjan päällikön ja hänen alaistensa välistä suhdetta voidaan myös katsoa päämies-agenttiteorian kautta, koska palvelulinjan päällikkö valitsee alaisensa suorittamaan tiettyä tehtävää olemassa olevilla resursseilla, jolloin on luontevaa että päämies haluaa agentin toimivan omien etujensa mukaisesti, eli tässä tapauksessa tavalla joka vahvistaa tilivelvollisuutta. Voidaankin nähdä että tilivelvollisuuden parantamiseksi organisaation sisällä, tulisi palvelulinjoilla panostaa myös muiden johtavien esimiesten taloustietämykseen ja osallistaa heitä enemmän budjetointiprosessiin. He ovat kuitenkin henkilöitä jotka ovat erittäin lähellä asiakastyötä ja substanssitason toimintaa, jonka seurauksena heillä olisi paljon annettavaa toiminnan ja talouden yhteensovittamisessa ja analyysien tekemisessä nykytilasta ja tulevaisuudesta.

Talouden asiantuntija puolestaan näkee, että tarkemman raportointitiedon tuottaminen olisi yksi kehitystarve, joka osaltaan myös tukisi johdon päätöksentekoa ja tilivelvollisuutta. Hän kuitenkin huomauttaa, että tietoja analysoitaessa tulee ottaa huomioon tiettyjä asioita, joka

osaltaan korostaa sitä että asioista tulee olla riittävän perillä jotta niistä pystyy johtopäätöksiä ja tulkintoja tekemään. Hän kuitenkin näkee tämän hetkisen tilanteen olevan siinä mielessä hyvä, että käytössä olevat toimet ovat riittäviä budjettitietämyksen ylläpitämiseksi ja turvaamiseksi.

Olenaisena osana tutkimusta on sen kehittävä ote. Tarkoituksena on paikantaa budjetointiprosessista kohdat missä organisaatio voisi mahdollisesti kehittyä. Tästä syystä haastateltavia pyydettiin peilaamaan mennyttä budjetointiprosessia ja muutostilannetta ja kysyttiin mitä he kehittäisivät tai tekisivät toisin.

*”No kun se oli sellainen hässäkkä, niin toivoisin tietenkin ettei olisi niin hässäkkä. Eihän nytkään sinällään pieleen mennyt, se vaan on tosiasia että itse ei voi olla tietoinen kaikesta kun ei ollut itse tekemässä. Ehkä enemmän se, että jos nyt alkaisi tekemään organisaatiomuutosta, niin ehkä se että vastuuhenkilöt olisivat aiemmin selvillä, koska sieltoin tieto kulkee helpommin kun tiedetään kenen käsissä joku asia on. Kun olen nyt nostanut esille että esimiehet eivät ole tarpeeksi mukana, niin nyt ehkä kannattaisi tehdä niin, että heidät istuttaa alas. Että se ei ole minä ja toinen vastuuhenkilö, vaan koko johtoryhmä ja tietyt henkilöt sieltä istuttaa alas katsomaan sitä budjettia, että tämä näyttää nyt tältä ja tämä, jotta se osaaminen ja ymmärrys tulisi hahmotettua. Et se olisi sellanen jonka voisi tehdä toisin.” (Haastateltava A 7.7.2017.)*

*”No juuri se, että ne uudet erät tulisivat perehdytyksen kanssa, että sitä sisältöä avattaisiin tarkemmin. (Tähän kohtaan kysyttiin onko se ajankäytöllinen kysymys). Joo koska tämä budjetointiprosessi on todella tiukka, mutta kyllä siinä varmasti jonkin verran sitä parannusta pystyttäisiin tekemään. Se ennakolta varautuminen, että jonkin verran tiedettäisiin asioista mitä on tulossa, ja sillä tavalla pystytään varautumaan. Eli nyt on kun tulossa erikoissairaanhoidon puolelta osa meidän budjettiin tulevana vuonna, niin nyt kun tiedetään osin mitä tulee, niin sekin auttaa siinä. Sellaiset yllättävät erät jotka tulevat ilman etukäteistietoa, niin niitä pitäisi välttää. Ja kun tulee uutta budjettiin, niin sen saaminen kokonaisuuteen, jotta se on sellaista saman sisältöistä ja tiedetään että vaikuttaako se vyörytyksiin ja muuhun sellaisiin, niin millä tavalla ne tulee ottaa siinä huomioon.” (Haastateltava B 24.7.2017.)*

Palvelulinjan päälliköltä tiedusteltiin lisäkysymyksenä, että mikäli budjettivastuuta saataisiin enemmän substanssitasolle niin auttaisiko se itse palvelutuotannossa ja parantaisi tuloksellisuutta.

*”Se toiminnan vaikuttavuus ja tuloksellisuus, sehän tulee toiminnan lukujen ja näiden lukujen ymmärryksestä. Se pitäisi saada johtoryhmässäkin esille, että jos neuvolassa ei hoideta lapsia se tulee näkymään suoraan lastensuojelussa, jolloin osattaisiin tuoda niitä asioita johtoryhmään, joka on sitä tuloksellisuutta ja vaikuttavuutta. (Haastateltava A, 7.7.2017.)*

Molemmista vastauksista on huomattavissa toiveita kokonaisuuden paremmasta hallinnasta. Talouden asiantuntijalla se tarkoittaa uusiin budjettieriin perehdyttämistä ja kokonaisuuden hallintaa kustannusten ja niiden sisällön näkökulmasta. Palvelulinjan päälliköllä puolestaan kokonaisuuden hallinta lähtee siitä, että myös alempien tasojen esimiehet osallistuisivat budjetin tekemiseen nykyistä enemmän ja olisivat tietoisia muutoksista, tarpeista ja niiden vaikutuksista kokonaiskuvaan. Näin he pystyisivät johtoryhmätyöskentelyssä tuomaan paremmin esille analysoitua tietoa siitä, mihin suuntaan palveluja tulisi heidän mielestään kuljettaa.

Teorian kannalta nämä ajatukset voidaan liittää tilivelvollisuuteen ja johdon laskentatoimen institutionaaliseen muutokseen. Edellä esitetyt ajatukset liittyvät hyvin vahvasti tulosohjaukseen ja sen linkittymisestä rahoitukselliseen ja toiminnalliseen tilivelvollisuuteen. Mielestäni vastauksista nousee hyvin esille se, että talouden asiantuntijan mielenkiinnon kohteena on rahoituksellinen tilivelvollisuus, koska halutaan hallita paremmin taloudellista kokonaisuutta joka on talouden näkökulmasta keskiössä. Palvelulinjan päällikön mielenkiinnon kohteena on selvästi myös toiminnalliseen tilivelvollisuuteen liittyvät asiat, koska hänen alaisuudessaan tuotetaan kaupunkilaisille palveluita. Molempien kehitysehdotukset liittyvät nimenomaan siihen, kuinka tilivelvollisuutta olisi mahdollista vankistaa.

Vastauksista on myös havaittavissa viitteitä johdon laskentatoimen muutoksesta. Organisaatio on muuttunut, jolloin ymmärretään että on tarpeita uudentilaiselle tiedolle päätöksenteon tukena. Johdon laskentatoimeen eivät kuulu pelkästään taloutta kuvaavat luvut, vaan niitä tukevat toiminnasta tuotettavat luvut, kuten paljonko tietyn palvelun piirissä on asiakkaita, tai paljonko on hoitopäiviä tietyssä laitoksessa. Tämä on sitä tietoa, joka tukee johtamista ja auttaa tekemään

johtopäätöksiä. Toiminnallista tietoa on organisaatiossa tuotettu aiemminkin, mutta organisaatiomuutoksen myötä on ymmärretty, että tarvitaan myös uutta tietoa.

#### 4.3 Tärkeimmät poiminnot

Edellisissä kappaleissa käsiteltiin Tampereen kaupungin avo- ja asumispalvelujen organisaatiomuutosta ja sen vaikutuksia budjetointiprosessiin erilaisten asiakirjojen ja haastatteluista saadun aineiston perusteella. Tässä kappaleessa on tarkoitus käydä läpi tutkimuskysymysten kannalta olennaisimmat poiminnot.

Aloitetaan siitä millaisia muutostarpeita organisaatiomuutos aiheuttaa kunnan budjetointiprosessille palveluita tuottavan palveluryhmän kannalta. Haastatteluista ja asiakirjoista saadun aineiston perusteella suurimpia muutostarpeita liittyi aikataulutukseen, henkilöstökysymyksiin, toiminnan organisaation hahmottamiseen, isojen ostopalveluerien sisältöön ja budjointiin, uudenlaisen budjetoinnin hahmottamiseen, yhteistyöhön ja toiminnan kehittämiseen.

Aikataulutukseen liittyvät haasteet ovat nähtävissä siitä huolimatta, että organisaatiomuutosta on lähdetty valmistelevaan vuonna 2014. Kaupunginhallituksen päätöksen mukaisesti hyvinvoinnin palvelualueen johtaja on valittu 4.4.2016 ja hän on aloittanut tehtävässään vuoden 2016 kesäkuun alussa. Palveluryhmien johtajien nimet on julkaistu 14.10.2016 ja tämän jälkeen on tehty valinnat palvelulinjojen johtajista. Palvelualueen johtajalla on ollut puoli vuotta aikaa viedä iso muutos maaliin, joka on suhteellisen lyhyt aika. Palvelualueen johtaja vastaa ison mittakaavan linjauksista ja kokonaisbudjetin osalta on varmasti tiedetty suunnilleen missä mennään. Avo- ja asumispalvelujen budjetointiprosessin kannalta aikataulu on ollut merkittävä tekijä. Palveluryhmien johtajille ja palvelulinjojen johtajille on jäänyt kohtuullisen vähän aikaa miettiä kuinka suuret budjettikokonaisuudet sisällytetään tietyille linjoille.

Aikataulutus ja henkilöstöön liittyvät epäselvyydet kulkevat pitkälti käsi kädessä. Nopean aikataulun vuoksi henkilöstöön liittyvät kysymykset saatiin ratkaistua vasta loppuvuoden aikana, joka on osaltaan vaikeuttanut linjaamista, eli sitä mihin tietyt taloudelliset kokonaisuudet budjetoidaan. Tilivelvollisuuden näkökulmasta tämä aiheuttaa haasteita, koska päämies-agenttiteorian mukaiset agentit eivät ole olleet selvillä. Tilivelvollisuuden

täyttymiseksi olisi optimaalista, mikäli budjetista vastaavat henkilöt olisivat sitä rakentamassa, sillä he ovat viime kädessä niitä, jotka siitä vastaavat agentille.

Toiminnan organisaation hahmottamiseen liittyvät muutostarpeet liittyvät siihen, että kyseessä oli iso organisaatiomuutos. Muutoksella oli vaikutuksia itse toimintaan ja siihen miten toiminta resursoidaan. Muutoksen suuruutta kuvaa haastateltava A:n kommentit siitä, että organisaatiomuutos koettiin suurempana kuin aikanaan tilaaja-tuottajamallin käyttöönotto, ja sen johdosta kustannukset jaettiin aivan eri tavalla kuin aikaisemmin on ollutkaan. Koettiin että kaikki muuttui kerralla. Haastateltava B:kin nosti esille, että budjettiin tuli suuria eriä ja tämän lisäksi entisiin avopalveluihin yhdistyi kotihoito ja asumispalvelut. Nämä tekijät muuttivat sen mitä budjetoidaan, mutta toimintamallin uudistus merkitsi sitä, että myös budjetin kehys jouduttiin opettelemaan uudesta näkökulmasta kun tilaajalta saatavat tulot poistuivat ja toimintakatteesta tuli sitova erä.

Tämä on selvästi isoin muutostarpeista, sillä se mullisti monta asiaa. Suurin merkitys sillä on ollut johdon laskentatoimen sääntöjen ja rutiinien kannalta, koska moni asia muuttui. Budjetin kehyksen tarkastelutapa muuttui, uusien toimintojen myötä johdon tietotarpeet kasvoivat ja se osaltaan asetti uusia haasteita raportoinnille. Tiukka aikataulu asetti haasteensa yhteistyölle, joka on budjetoinnin kannalta elintärkeätä, sekä budjetin kokonaishallinnalle ja sisältöjen opettelulle. Kaikki nämä linkittyvät lopulta johdon laskentatoimeen, koska siinä yhdistyvät eri tahojen yhteistyö ja sisällön hallinta. Yhteistyö näkyy siinä kuinka budjettia rakennetaan ja sen tulisi olla vuorovaikutteinen prosessi, missä talouden asiantuntijat kertovat mitä rahoja on budjetoitu ja minne, ja toiminnan asiantuntijat kertovat mitä resursseilla pitäisi saada ja mitä muutostarpeita on. Sisällön hallinta on puolestaan sitä, että pystytään tuottamaan johdolle analysoitua tietoa siitä missä mennään ja mitkä mahdolliset vaikutukset ovat.

Tilivelvollisuuden näkökulmasta oli mielenkiintoista kuulla kuinka haastateltavat kuvailivat sitä miten he pysyvät tietoisina talousarvion toteutumisesta talousarviovuoden aikana. Talouden kuukausiraportointi on selvästi iso tekijä siinä kuinka toimintaa ohjataan ja kuinka pystytään tietoisina siitä missä tietyllä hetkellä mennään. Kuukausiraportoinnilla ja ennustamisella on myös suuri vaikutus siihen, millaisiin mahdollisiin korjaaviin toimenpiteisiin ryhdytään vuoden aikana. Tämän lisäksi kuukausiraportointi ja ennustaminen toimivat budjetoinnin pohjana, eli niiden avulla saatavasta tiedosta johtajat tekevät johtopäätöksiä ja osaavat kertoa agentille minkä toiminnan turvaamiseksi tarvitaan seuraavana vuonna lisää

resursseja. Kuukausiraportointi ja tilinpäätösennusteen voidaan nähdä olevan tilivelvollisuuden toteutumista tukeva työkalu, joka osaltaan auttaa johtoa pysymään kärryillä nykytilanteesta ja vuoden lopun näkymistä, mutta sillä on selvästi myös budjettitietämystä parantava vaikutus, joka nousi selvästi esille haastatteluista.

Molemmilla haastateltavilla oli myös omasta roolistaan kumpuavia ehdotuksia siihen, kuinka toimintaan olisi mahdollista kehittää budjetinäkökulmasta katsottuna. Haastateltava A toivoi alaisuudessaan työskenteleviltä esimiehiltä lisää vastuuta toiminnan ja talouden lukujen ääreen pysähtymisestä, ja näki että kehittämissuunnittelija voisi olla yksi vastaus haasteeseen. Kehittämissuunnittelija voisi auttaa esimiehiä tekemään tarkempaa analyysiä johdolle siitä mikä on nykytilanne ja mihin suuntaan tilanne on menossa. Tämä parantaisi osaltaan tilivelvollisuutta eri organisaatiotasolla. Haastateltava B puolestaan näki, että tarkemman raportointitiedon tuottamisessa olisi kehittämistarpeita. Hän myös huomautti että tarkemman tiedon tuottamisessa vaaditaan myös ammattitaitoa, koska tiedon tuottajan tulee osata ottaa huomioon tiettyjä yksityiskohtia esimerkiksi talouden osalta.

Näiden poimintojen osalta siirrytään tutkimuksen tuloksiin, jossa tehdään tarkempaa analyysiä aineistosta ja teoriasta, sekä vastataan tutkimuskysymyksiin.

## 5 TULOKSET

Ensimmäinen tutkimuskysymyksistäni oli millaisia vaikutuksia organisaatiomuutos aiheuttaa kunnan budjetointiprosessille yleisellä tasolla. Haastattelujen pohjalta saatiin paljon aineistoa, joka auttaa kysymykseen vastaamisessa. Voidaan todeta, että organisaatiomuutoksen vaikutus budjetointiprosessille oli monellakin tapaa suuri. Tarkastelun voi aloittaa pohtimalla millaisia vaikutuksia kotihoidon ja asumispalvelujen ja avopalvelujen yhdistyminen toi tullessaan. Kotihoidon ja asumispalvelujen tuotantoalueella on vuoden 2016 tilinpäätöksen (Tampereen kaupungin tilinpäätös 2016, 194) mukaan ollut palkallisia henkilötyövuosia 1682 ja avopalveluilla puolestaan 2040 (Tampereen kaupungin tilinpäätös 2016, 186). Henkilöstön perusteella on nähtävissä, että kyseessä on ollut kahden suuren tuotantoalueen resurssien yhdistämisestä. Talouden asiantuntijan haastattelusta nousi esille, että tämän kokonaisuuden

sovittaminen yhteen pakettiin oli työlästä, vaikkakin yhdistymisen myötä avo- ja asumispalveluihin tuli talouden asiantuntijoita, jotka olivat tietoisia budjetin sisällöstä. Kokonaisuuden hallinta voidaan nostaa yhdeksi keskeiseksi haasteeksi näin isossa organisaatiomuutoksessa.

Budjetointiprosessin kannalta vaikutuksia oli myös aiemmin tilaajan päässä olleilla ostopalvelutoiminnoilla, jotka siirtyivät avo- ja asumispalveluihin. Näiden toimintojen vaikutukset voidaan jakaa haasteisiin ja mahdollisuuksiin. Haasteita on selvästi ollut, kuten edellä kävi ilmi, kokonaisuuden hallinnassa ja ostopalvelutoimintojen osalta varsinkin sisällön tuntemuksessa. Ostopalvelutoimintojen osalta ei juuri siirtynyt niiden parissa työskennelleitä ihmisiä avo- ja asumispalvelujen organisaatioon, vaan tieto näistä oli lähinnä päällikkötasolla. Budjetointiprosessin kannalta sisällön tuntemus helpottaa organisaation toimintoja, koska kun sisältö on selvillä, osataan kyseinen kokonaisuus budjetoida oikealle tilille ja oikealle kustannuspaikalle, jolloin myös budjetin seuraaminen helpottuu. Tämä on selvästi asettanut haasteita myös talouden kuukausiraportoinnille, kun sisältöä on jouduttu selvittämään vuoden mittaan. Näkisin tämän kuitenkin myös mahdollisuutena, koska sisältöjen selvittäminen vahvistaa johtajien ja asiantuntijoiden tietämystä asioista. Se voi myös johtaa nykyisten toimintatapojen kehittämiseen, esimerkiksi johdon laskentatoimen näkökulmasta. Mikäli johto ei ole mielestään riittävän tietoinen jostakin asiasta, seuraa siitä yleensä pyyntö toimittaa tarkempaa tietoa aiheesta. Tämä puolestaan johtaa toimintatapojen tarkasteluun ja siihen, että johdon laskentatoimen järjestelmiä kehittämällä pyritään tuottamaan parempaa tietoa johdon tueksi.

Henkilöstöön liittyvät epäselvyydet olivat myös selvästi yksi merkittävä tekijä budjetointiprosessin kannalta. Ilman organisaatiomuutosta näitä epäselvyyksiä tuskin olisi ollut ainakaan näin isossa mittakaavassa. Henkilöstöön liittyvät kysymykset vaikuttivat budjetointiprosessiin lähinnä ylätasolla ja valmisteluvaiheessa, mutta haastattelujen perusteella on mahdollista tehdä johtopäätös, että ne vaikuttivat myös budjetin laadinnan loppumetreillä, ja vaikeuttivat esimerkiksi linjaamista liittyen siihen, mihin jokin tietty kokonaisuus budjetoidaan. Palvelulinjan päälliköllä on viime kädessä sananvalta siihen, mihin hän haluaa kokonaisuudet budjetoitavan alaisessaan toiminnassa, joten tässä oli havaittavissa ongelmia, vaikkakin palvelulinjan päällikkö huomautti että siitäkään huolimatta ei budjetoinnin kannalta menty metsään.



Kaikki edellä mainitut tekijät, ja haastatteluista esille nousseet asiat, tukevat yhteistyön merkitystä suuressa organisaatiomuutoksessa. Yhteistyön merkitystä ei mielestäni pysty korostamaan liikaa, koska se liittyy kaikkiin esitettyihin kohtiin. Kahden eri tuotantoalueen yhdistyminen vaatii suuria määriä yhteistyötä, koska kahdesta tulee yksi. Yhteistyö kahden eri tuotantoalueen talouden asiantuntijoiden, konsernihallinnon controllerin, palvelulinjojen päälliköiden ja muiden hallinnon ammattilaisten kanssa on selvästi auttanut tämän uuden organisaation talouden ja toiminnan kokonaishallinnassa, oli näkökulma sitten ostopalveluissa, kotihoidossa tai johdon budjettiosaamisessa. Uuden organisaation myötä koko organisaatio joutuu opettelemaan uusia asioita ja katsomaan niitä asioita uusista näkökulmista. Yhteistyö, muiden kuunteleminen ja auttaminen ovat organisaation keskeisiä voimavaroja joiden avulla sen on mahdollista selvitä muutoksesta.

Toinen tutkimuskysymykseni oli millaisia vaikutuksia organisaatiomuutoksella on budjetoinnin sääntöihin ja rutiineihin. Organisaatiomuutos voidaan nähdä suurena institutionaalisena muutoksena, jota voidaan tarkastella teoriaosuudessa esiteltyjen näkökulmien kautta. Uuden institutionalismin ja instituutioiden kolmen pilarin avulla on mahdollista tarkastella minkä varaan instituution olemassaolo pohjimmiltaan perustuu. Instituution olemassaolon perusteita on järkevää tarkastella, jotta on mahdollista paremmin ymmärtää institutionaalista muutosta ja siihen liittyviä tekijöitä.

Instituution käsitteestä on hyvä aloittaa. Hodgsonin (2006, 2) mukaan instituutio voidaan nähdä vakiintuneena toimintamallina, tapana, tottumuksena tai rutiinina, jonka puitteissa toimijan on mahdollista tehdä erilaisia valintoja. Muita instituution piirteitä on esitellyt Peters (2000, 18), jonka mukaan instituution rakenne heijastaa ympäröivää yhteiskuntaa ja se saa ihmiset muodostamaan ryhmiä jonkin ennustettavissa olevan ominaisuuden mukaan. Sen tulee olla ajallisesti vakiintunut, sen tulee vaikuttaa yksilöiden käyttäytymiseen ja sen tulisi myös jollakin tavoin rajoittaa jäsentensä käyttäytymistä, ja se voi olla muodollinen tai epämuodollinen instituutio. Kunta- tai kaupunkiorganisaatio voidaan nähdä muodollisena instituutiona, koska se täyttää nämä kaikki kriteerit ja sillä on selkeä rakenne. Muodollisen organisaation sisälle mahtuu paljon epämuodollisia instituutioita, jotka eivät välttämättä ole yhtä selkeärajaisia kokonaisuuksia. Tutkimuksen kannalta mielenkiintoisimmat epämuodolliset instituutiot ovat budjetointiprosessi ja johdon laskentatoimi.

Molemmat edellä mainituista kuuluvat samaan kategoriaan, joskin budjetointiprosessi on yksi osa johdon laskentatoimea ja siihen liittyy myös muitakin aspektoja, kuten strategista johtamista ja poliittista vaikuttamista. Näillä molemmilla on kuitenkin epämuodollisen instituution piirteitä, koska ne ovat ajallisesti vakiintuneita, vaikuttavat yksilöiden käyttäytymiseen ja saavat ihmiset muodostamaan ryhmiä. Molempia voidaan myös pitää vakiintuneena toimintamallina, varsinkin Tampereen osalta, koska tilaaja-tuottaja-mallissa monet johdon laskentatoimen ja budjetoinnin käytännöt ovat pysyneet vakaina ja ennustettavina.

Instituutioiden kolmen pilarin avulla voimme hahmottaa minkä varaan Tampereen kaupungin ja sen alaisuudessa toimivien yksiköiden toiminta, budjetointiprosessi ja johdon laskentatoimen käytäntöjen olemassaolo perustuu. Regulaatiivisessa ulottuvuudessa korostuu instituution kyky toimeenpanna sääntöjä, lakeja ja muita toimintaa rajoittavia tekijöitä, joilla pyritään vaikuttamaan jatkossa tapahtuvaan toimintaan. Tavoitteena on saada sanktioiden tai palkkioiden avulla aikaan toimintaa, josta hyötyvät mahdollisimman monet. Tampereen kaupunki asettaa toiminnalleen sääntöjä, jotta kaupungin alaisuudessa työskentelevät ihmiset tietävät millainen toiminta on toivottavaa, ja jotta yhteisistä toimintatavoista ja linjauksista hyötyisivät mahdollisimman monet. Hyvänä esimerkkinä on budjetointiprosessi, jota säädellään kaupungin konserniohjausyksiköiden toimesta. Budjetoinnin lopputuloksena syntyvässä talousarviossa on nähtävissä myös edellä mainittuja ominaisuuksia, koska se asettaa yksiköille taloudelliset rajat joiden sisällä toiminta tulee toteuttaa.

Normatiivinen näkemys painottaa arvoja ja normeja, eli käsityksiä siitä mitä pidetään toivottavana ja suotavana käytöksenä, ja miten asiat tulisi tehdä. Normatiivinen näkemys on liitettävissä kaupungin toimintaan ja siihen kuinka resursseja allokoidaan kaupungin alaisille yksiköille. Poliitikot edustavat kaupungin asukkaita ja tuovat omalla äänellään esille kaupunkilaisten toiveita siitä, mitä pidetään toivottavana, eli mihin resursseja tulisi allokoida kuntalaisten hyvinvoinnin ja perustarpeiden edistämiseksi. Budjetointiprosessi pyrkii viemään näiden arvojen ja normien mukaiset päätökset käytäntöön, eli talousarvioon, ja sen myötä itse toimintaan.

Kulttuuris-kognitiivisessa näkemyksessä korostuu instituutioiden näkeminen kulttuurisina merkityskehysinä, jossa painottuvat käsitteet ja merkitykset joita pidämme itsestään selvinä, ja joiden varaan sosiaalinen todellisuus rakentuu. Tätä näkemystä korostaa ”näin asiat on aina

tehty” -ajatusmalli, missä kulttuurista kumpuavat elementit ovat uppoutuneet syvälle rutiineihin ja kaavoihin, jolloin erilaista käyttäytymistä on mahdoton ajatella. Tämä näkemys mielestäni korostuu tilaaja-tuottaja-mallista annetuissa kommenteissa. Kommenteissa oli selvästi havaittavissa tilaaja-tuottaja-mallin institutionaalisuutta korostava luonne, koska uuteen toimintamalliin siirtyminen nähtiin valtavana muutoksena, joka muutti sekä budjetoinnin, johdon laskentatoimen ja itse toiminnan rutiineita ja kaavoja.

Näiden pohdintojen pohjalta voi todeta, että tilaaja-tuottaja-mallin, siihen liittyneiden johdon laskentatoimen käytäntöjen ja itse budjetointiprosessin olemassaolo on pohjautunut kaikille kolmelle pilarille. Tilaaja-tuottaja-malli ja sen käytännöt on mahdollista nähdä institutionalisoituneina, jolloin organisaatiomuutos on aiheuttanut institutionaalisen muutoksen näihin rakenteisiin. Tunnistamalla, että kyseessä on institutionaalinen muutos, voimme tarkastella tarkemmin institutionaalisen muutoksen vaikutuksia budjetointiprosessiin ja johdon laskentatoimen sääntöihin ja rutiineihin.

Burnsin ja Scapensin (2000) mukaan johdon laskentatoimea voidaan tarkastella rutiinina, joka on mahdollisesti institutionalisoitunut organisatorinen käytäntö. Tällaisessa tapauksessa institutionalisoitunut tarkoittaa sitä, että johdon laskentatoimi voi ajan kuluessa tulla nähdyksi ”itsestään selvänä” tapana ajatella ja tehdä asioita tietyssä organisaatiossa. On olennaista tunnistaa, että johdon laskentatoimen käytännöt voivat sekä muotoilla instituutioita, että tulla itse muotoilluksi organisatorista toimintaa ohjaavien instituutioiden toimesta. Rutiinit noudattelevat usein vakiintuneita ja hyväksytyjä käyttäytymissääntöjä, ja säännöt puolestaan ovat välttämättömiä, jotta on mahdollista järjestää ja sovittaa yhteen yksilöistä koostuvan joukon toimia. Sääntöihin perustuvaa käytöstä voidaankin luonnehtia rutiineiksi, koska se kuvastavaa ryhmän tapoja toimia.

Burnsin ja Scapensin (2000) tulkinnan mukaan johdon laskentatoimi on mahdollista nähdä sääntöinä ja rutiineina. Tärkeätä on kuitenkin tarkastella myös sitä, kuinka sääntöjen ja rutiinien roolit näkyvät instituutioiden ja toimien välisessä suhteessa. Instituutiot ovat heidän näkemyksensä mukaan rakenteellisia ominaisuuksia, jotka sisältävät itsestään selvänä pidettyjä olettamuksia siitä kuinka asiat tulisi tehdä. Nämä olettamukset muotoilevat ja rajoittavat sääntöjä ja rutiineja ja määrittelevät yksittäisten toimijoiden tarkoitukset, arvot ja vallan. Säännöt voivat tulla määrätyiksi vakiintuneiden rutiinien kautta ja vakiintuneet rutiinit voivat muodostua uusien sääntöjen kautta. Olennaista on kuitenkin ymmärtää, että koko prosessia

muotoilee vallitseva instituutio, koska ne ovat aina olemassa ennen mitään muutokseen tähtääviä yrityksiä. Näin ollen instituutiot myös muotoilevat muutoksen prosesseja. Muutoksen prosessit voivat kuitenkin johtaa uusiin sääntöihin ja rutiineihin, joilla on mahdollisuus institutionalisoitua ajan myötä.

Ymmärtääksemme budjetointiprosessin muutosta, tulee meidän tunnistaa sen oleva yksi osa johdon laskentatoimen prosessien kokonaisuutta, johon kuuluvat budjetoinnin ja talousarvion lisäksi myös monia muita organisaation taloutta ja toimintaa ohjaavia аспекteja. Tampereen kaupungin avo- ja asumispalveluilla (ja entisillä tuotantoyksiköillä) talouden ja toiminnan ohjaukseen käytetyt johdon laskentatoimen käytännöt ovat haastatteluista saadun käsityksen mukaan säilyneet pitkään muuttumattomina. Budjetointiprosessiin, kehyksen tarkastelutapaan, budjetin seurantaan ja raportointiin ja budjetin sisällön hallintaan liittyvät säännöt ja rutiinit ovat pysyneet pitkälti samoina. Voidaankin nähdä, että Tampereen tilaaja-tuottaja-mallissa johdon laskentatoimi on ollut institutionalisoitua ja organisaatiomuutoksen myötä tämä kokonaisuus on kokenut institutionaalisen muutoksen.

Tilaaja-tuottaja-malli on tässä tapauksessa ollut vallitseva instituutio, jonka ympärille johdon laskentatoimen säännöt ja rutiinit ovat muotoutuneet. Vallitsevan instituution muutos on muotoillut ympärilleen rakentuneita prosesseja ja vaikuttanut siten johdon laskentatoimen sääntöihin ja rutiineihin. Vallitsevan instituution muutosta kuvaa haastattelujen kommentit siitä, kuinka kaikki muuttui kertarysäyksellä, kuinka kustannukset jaettiin eri tavalla kuin kertaakaan ennen, ja kuinka uusia eria jouduttiin ottamaan nopealla aikataululla haltuun. Kaikki nämä eroavat siitä, mihin organisaatiossa on aiemmin totuttu. Tämän perusteella voi todeta, että johdon laskentatoimen ja budjetoinnin säännöt ja rutiinit ovat muuttuneet.

Sääntöjen ja rutiinien muuttumista voisi tarkastella vain johdon laskentatoimen näkökulmasta, mutta tässä tapauksessa tulee ottaa huomioon myös muissa prosesseissa tapahtuneet muutokset, jotka vaikuttavat välillisesti johdon laskentatoimeen. Esimerkkeinä voi käyttää henkilöstöön liittyviä epäselvyyksiä ja aikataulutusta, jotka eivät suoranaisesti ole pelkästään johdon laskentatoimeen liittyviä tekijöitä, vaan vaikuttavat moneen muuhunkin asiaan. Aiemmin on totuttu siihen, että on tiedossa milloin jonkin budjettierän tulee olla valmiina ja kuka sen viime kädessä linjaa. Nyt edellä mainittujen haasteiden vuoksi säännöt ja rutiinit ovat muuttuneet, joka on aiheuttanut haasteita johdon laskentatoimelle, eli tässä tapauksessa organisaation

talouden suunnittelulle. Talouden suunnittelussa jotkin asiat on jouduttu tekemään epätietoisuudessa.

Vastauksena tutkimuskysymykseen, eli millaisia vaikutuksia muutoksella on budjetoinnin sääntöihin ja rutiineihin, voidaan esittää seuraavaa. Muutos on muokannut johdon laskentatoimen ja budjetoinnin sääntöjä ja rutiineja monella tavalla. Vaikutukset ovat ulottuneet siihen miten asioita tehdään, milloin niitä tehdään, miten ne ymmärretään ja miten niitä tulisi seurata. Asioiden tekemiseen liittyviä muutoksia on nähtävissä siinä, kuinka budjetin tarkastelutapa on muuttunut. Budjetin kehys on mennyt uusiksi aiempaan nähden, eli budjettia tehdään teknisesti eri tavalla ja uudesta näkökulmasta. Muutoksen myötä tulleet uudet budjettierät ovat myös vaikuttaneet siihen miten asioita tehdään. Ennen oltiin tietoisia siitä, mitä kaikkea toimintaa omaan budjettiin sisältyy. Uusien erien myötä on jouduttu tekemään uudenlaista selvitystä siitä, mitä kaikkea näihin sisältyy ja kuinka niitä hallitaan. Organisaatioiden yhdistymisen myötä budjettia on tehty siinäkin mielessä eri tavalla, että nyt on jouduttu sulauttamaan kaikki osaksi uutta organisaatiota, jonka myötä budjetti on hyvinkin erinäköinen kuin aikaisemmin.

Se milloin asioita tehdään, koki myös muutoksen. Uuden organisaatiorakenteen ja budjetin näkökulmasta aikatauluhaasteet ovat selviä, uutta kokonaisuutta on jouduttu tekemään tiukalla aikataululla. Budjetin tekemiseen liittyy normaalistikin aikataulupaineita, mutta organisaatiomuutoksen tapauksessa nämä paineet ovat olleet normaalia suurempia. Tavallisena pidetyn resurssien allokoinnin lisäksi on jouduttu normaaliin tilanteeseen verrattuna tekemään paljon selvitystyötä ja poikkihallinnollista yhteistyötä, jotta kokonaisuus saadaan haltuun.

Muutoksella on ollut myös vaikutuksia sille kuinka asiat ymmärretään. Tilaa- ja tuottaja-mallissa johdon laskentatoimen ja budjetoinnin on ymmärretty tuottavan tietyn määrän erinäköisiä laskelmia, jotka auttavat johtoa toiminnan ohjauksessa. Toiminnan muuttuessa on luontevaa, että ohjaava laskentainformaatio kokee myös muutoksen ja mukautuu täyttämään johdon tietotarpeita. Tämä liittyy myös suoraan siihen kuinka asioita seurataan. Uuden toiminnan myötä tarvitsee seurata useampia asioita vanhaan nähden, jolloin suunnitteluun tarkoitettun laskentainformaation lisäksi myös seurantaan tarkoitettu laskentainformaatio muuttuu, mikäli se ei täytä vaadittavia tarpeita.

Burns ja Scapens (2000) huomauttavat, että johdon laskentatoimen rutiinien pysyvyys voi olla muutoksessa elintärkeää, jotta on mahdollista ymmärtää ja jäsentää omaa, muiden ja yleisesti organisatorista toimintaa. Tämä on mielestäni huomionarvoinen asia tutkittavan kohteen kannalta. Haastattelujen perusteella voi sanoa varmaksi, että johdon laskentatoimen rutiineilla on ollut suuri vaikutus sille tosiasialle, että suuresta organisaatiomuutoksesta on selvitty kohtuullisen hyvin, ja pystytty ottamaan uusi suurempi kokonaisuus haltuun. Aiemman organisaation muokkaamat säännöt ja rutiinit, joita voisi kutsua myös johdon laskentatoimen työkaluiksi, ovat selvästi auttaneet ymmärtämään ja jäsentämään uutta todellisuutta. Ne ovat tarjonneet alustan uusille toimintatavoille. Tilaa-tuottaja-mallissa käytössä ollut talouden kuukausiraportointi on haastattelujen mukaan lisännyt johdon budjettitietämystä, jolloin sen voidaan todeta antaneen hyvän lähtökohdan uudenlaisen budjetoinnin hahmottamiselle. Ei ole itsestäänselvyys, että johto joutuu osallistumaan kuukausittain raportointiin, jolloin olisi mahdollista olla tilanteessa, jossa johdon budjettitietämys olisi heikkoa ja organisaatiomuutos olisi asettanut valtavia haasteita budjetoinnille. Tässä tapauksessa johdon laskentatoimen säännöt ja rutiinit tarjosivat budjetointiprosessiin osallistuneille tahoille tietynlaisen turvan ja lähtökohdan lähteä hahmottamaan muutosta.

Kolmas tutkimuskysymykseni oli millaisin keinoin budjetointiprosessia voidaan parantaa, jotta se tukisi keskeisten viranhaltijoiden budjetin tuntemusta tilivelvollisuuden näkökulmasta. Molemmat haastateltavat kuvailivat talouden kuukausiraportointia ja tilinpäätösennustamista olennaisiksi välineiksi siinä, kuinka he pysyvät talousarviovuoden aikana tietoisina budjetin toteutumisesta ja mihin suuntaan ollaan menossa. Molemmat näkivät tämän hetkiset toimet riittävinä, mutta nostivat myös kehitysehdotuksia esille.

Teoriaosuudessa ilmeni, että kuntataloudessa tilivelvollisuuden voidaan nähdä liittyvän siihen kuinka verotuksella koottavia varoja käytetään siihen tarkoitukseen, jonka valtuusto tai muu päättävä elin on talousarviossa asettanut. Tilivelvollisuus muotoutuu päämies-agentti-suhteiden myötä. Eli lautakunta tai johtava viranhaltija on varojen käytöstä tilivelvollinen valtuustolle ja valtuusto edelleen kuntalaisille. Tutkittavan organisaation näkökulmasta voidaan tulkita tilivelvollisuuden piirteitä läpi organisaation. palvelulinjan esimiehet ovat tilivelvollisia palvelulinjan päällikölle, palvelulinjan päällikkö avopalvelujohtajalle ja johtaja taas lautakunnalle ja hyvinvoinnin palvelualueen päällikölle. Tilivelvollisuus voidaan jakaa toiminnalliseen ja rahoitukselliseen tilivelvollisuuteen, jossa edellä mainittu tarkoittaa budjetoinnin kannalta sitä, että varojen käyttöön liittyvä vastuu ulotetaan menoista

aikaansaannoksiin, eli panoksista tuotoksiin. Rahoituksellinen tilivelvollisuus puolestaan tarkoittaa varojen käyttötarkoituksen sitomista ja määrärahan noudattamista.

Kehitysehdotuksista nousi esille toive siitä, että palvelulinjan esimiehet ja johtoryhmän jäsenet saataisiin paremmin mukaan budjetointiprosessiin ja talouden kuukausiraportointiin, jolloin heidän budjetin tuntemuksensa kasvaisi. Tämän toivotut vaikutukset näkyisivät siinä, että olisi mahdollista tehdä tarkempaa analyysiä toiminnasta. Ideaalitulanteessa toiminnan ja talouden luvut kulkisivat käsi kädessä, niiden analysointi tuottaisi arvokasta tietoa toiminnan ohjaamista ja päätöksentekoa varten, ja budjetointivastuuta saataisiin myös alemmille portaille. Näiden avulla olisi mahdollista saada johtoryhmässä tarkempaa tietoa tuottavuudesta ja vaikuttavuudesta, joka on arvokasta informaatiota johdolle. Budjetointiprosessia olisi siis mahdollista parantaa huolehtimalla siitä, että palvelulinjan esimiehet saataisiin paremmin osallistumaan budjetin tekemiseen. Mielestäni tämä on konkreettinen ja toteutettavissa oleva kehitysehdotus, jota tulisi tulevaisuudessa pyrkiä toteuttamaan. Ei välttämättä kerralla, mutta hiljalleen askel askeleelta. Tämä on myös tekijä joka parantaisi toiminnallista ja rahoituksellista tilivelvollisuutta organisaation eri portilla.

Talouden asiantuntijan haastattelussa esille noussut talouden kuukausiraportoinnin kehittäminen ja tarkemman tiedon saaminen on myös tilivelvollisuutta parantava tekijä. Raportoinnin kehittämisessä täytyy tehdä läheistä yhteistyötä palvelulinjojen ja muun johdon kanssa, jotta on mahdollista kehittää raportointia siihen suuntaan, että se palvelee mahdollisimman hyvin eri osapuolia. Täytyy myös tunnistaa että toiminnan kehittäminen vaatii aikaa, eli siihen tulee osata varata myös riittävästi ajallisia resursseja. Raportoinnin kehittäminen on myös konkreettinen tekijä jonka avulla on mahdollista parantaa tilivelvollisuutta.

Tarkastelemalla organisaatiomuutoksen aikaista budjetointiprosessia on mahdollista löytää muutamia erityisiä asioita joihin panostamalla voidaan huolehtia tilivelvollisuuden toteutumisesta. Tilanteessa jossa organisaatioon siirretään uusia ja isoja taloudellisia kokonaisuuksia tulisi huolehtia siitä, että uudet erät käytäisiin mahdollisimman tarkasti läpi eri osapuolien kanssa. Tämä mahdollistaisi vastaanottavan organisaation kokonaisuuden hallintaan positiivisesti, lisäksi erien avaaminen ja läpikäyminen mahdollistaa sen, että linjojen päälliköt ovat tietoisia mitä eriä tulisi erityisesti seurata. Tämän avulla voidaan ennakoida erien vaikutusta johdon laskentatoimeen ja raportointiin. Ennakointi mahdollistaa sen, että voidaan

hyvissä ajoin pyrkiä muuttamaan esimerkiksi raportointia linjojen päälliköiden haluamaan suuntaan. Tämä asettaa vaatimuksia organisaatiomuutoksen aikaiselle yhteistyölle, jonka tulisi olla poikkihallinnollista ja riittävän tiivistä. Yhteistyön toteutumiseksi tulee tunnistaa tärkeimmät sidosryhmät organisaatioiden välillä ja istuttaa heidät samaan pöytään.

## 6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Edellisessä kappaleessa esiteltiin tutkimuksen tulokset ja vastattiin tutkimuskysymyksiin. Tässä kappaleessa tarkastellaan tutkimuksen tuottamaa lisäarvoa, havaittuja haasteita, sekä mahdollisia jatkotutkimuskohteita.

Tutkimuksen tuoma lisäarvo liittyy organisaatiomuutoksen aikaisen budjetointiprosessin reflektointiin, sekä organisaation eri toimijoiden arkipäiväisessä työssä esiintyneiden haasteiden kokoamiseen kirjoitettuun muotoon. Tutkimus antaa julkisen talousjohtamisen kentälle lisätietoa siitä, millaisia vaikutuksia suuren kaupungin toimintamallin muutos tuo budjetointiprosessiin ja johdon laskentatoimen sääntöihin ja rutiineihin. Tuloksia ei sinällään voi suoraan yhdistää muihin organisaatioihin ja muutostilanteisiin, koska tulokset käsittelevät juuri Tampereen kaupungin organisaation muutosta, jossa on ollut oma erityispiirteensä. Tuloksista voidaan kuitenkin tehdä yleisiä johtopäätöksiä esimerkiksi siitä, kuinka iso organisaatiomuutos vaikuttaa johdon laskentatoimen ja budjetoinnin sääntöihin ja rutiineihin, millaisia haasteita muutos voi tuoda mukanaan ja mitkä tekijät auttavat selviytymään muutoksesta.

Mielestäni olennaisin asia joka tutkimuksesta tulee ymmärtää, on se että vallitsevan instituution muutos vaikuttaa aina sen ympärille rakentuneisiin sääntöihin ja rutiineihin. Tampereen kaupungin ja sen avo- ja asumispalvelujen johdon laskentatoimen näkökulmasta säännöt ja rutiinit kokivat suuren muutoksen, koska johdon laskentatoimen voidaan nähdä omanneen institutionaalisen luonteen, sillä olihan tilajaa-tuottaja-mallin aikana ehtinyt rakentumaan vahvat rutiinit sille kuinka asioita tehtiin ja miten ne ymmärrettiin. Vahvat rutiinit ja pohja varsinkin johdon laskentatoimen näkökulmasta voivat kuitenkin osoittautua elintärkeiksi muutoksen keskellä. Niiden avulla on mahdollista jäsentää uutta todellisuutta ja muokata



vanhoja toimintatapoja sopiviksi uuteen organisaatioon, jolloin ei tarvitse lähteä nollasta liikkeelle.

Tutkittavalle organisaatiolle tutkimus antaa lisätietoa asioista, jotka koettiin haasteellisina ja jotka on hyvä ottaa huomioon seuraavassa muutoksessa, joka voi hyvinkin olla jo nurkan takana. Tutkimuksen avulla organisaation on myös mahdollista tunnistaa omat vahvuudet ja kehityskohdat muutoksen keskellä. Vahvuutena voi nähdä johdon laskentatoimen rutiinit ja säännöt, jotka pääsääntöisesti koettiin budjetin tuntemusta vahvistavina tekijöinä, ja jotka auttoivat uuden kokonaisuuden hallinnassa. Kehityskohtina voi puolestaan nähdä kiireisen aikataulun, yhteistyön, raportoinnin ja ennustamisen kehittämisen ja palvelulinjojen päälliköiden alaisuudessa toimivien esimiesten osallistamisen budjetin tekemiseen ja seuraamiseen.

Kiireinen aikataulu ja sen mukanaan tuomat haasteet ovat tekijä, johon organisaatio ei välttämättä itse pysty vaikuttamaan, mikäli asiat tulevat ylhäältä päin annettuina. Organisaation on kuitenkin mahdollista tunnistaa lähestyvä muutostilanne, jolloin se voi pyrkiä varautumaan siihen ennakolta niin hyvin kuin mahdollista. Yhteistyön ei koettu tässä tapauksessa olleen millään tavalla puutteellista, vaan tunnistettiin esimerkiksi aikataulun tuomat haasteet, mutta siitä huolimatta yhteistyö on asia, jota on mahdollista lisätä ja parantaa. Varsinkin nyt, kun tiedostetaan minkä asioiden tiimoilta yhteistyön lisääminen voisi helpottaa muutoksen jälkeistä elämää. Kuukausittainen talouden raportointi ja ennustaminen ovat selvästi olleet käytännöllisiä ja hyödyllisiä työkaluja organisaation toiminnan ohjauksessa. Niiden tulee kuitenkin pysyä mukana toimintaympäristön muutoksessa ja niitä tulee pyrkiä kehittämään jatkossakin, jotta johdolla on käytössään paras mahdollinen informaatio päätöksenteon tukena.

Palvelulinjojen päälliköiden alaisuudessa toimivien esimiesten osallistaminen budjetointiprosessiin ja raportointiin on myös kannatettava ajatus. Sen avulla olisi mahdollista vahvistaa tilivelvollisuutta, saada tarkempaa tietoa toiminnan ohjaamiseksi sekä vahvistaa tuloksellisuutta ja vaikuttavuutta. Tässä kohtaa täytyy kuitenkin huomioida myös palvelulinjojen erilaisuus ja todeta se, että mikä toimii toisella palvelulinjalla, ei välttämättä toimi toisella. Kehittämistä tulisikin tehdä palvelulinjojen ehdoilla, jolloin päästään varmasti parhaimpaan lopputulokseen.

Tutkimukseen liittyvät haasteet olivat lähinnä ajankäytöllisiä. Haastatteleamalla kaikkia palvelulinjojen päälliköitä, avopalvelujohtajaa, palvelualueen controlleria ja palvelualueen johtajaa, olisi ollut mahdollista saada laajempi aineisto, joka olisi varmasti tuonut paljon erilaisia näkökulmia tutkimuksen tuloksiin. Mielenkiintoista olisikin jatkossa tutkia, kuinka ohjattava ja ohjattavan organisaation keskeiset henkilöt kokevat budjetointiprosessiin liittyvät haasteet normaalissa tilanteessa ja muutoksen keskellä. Näiden näkökulmien vertaileminen voisi olla organisaation kehityksen kannalta hyvinkin hedelmällistä. Yhtenä haasteena voidaan nähdä myös tutkijan oma rooli organisaatiossa. Voidaan todeta olleen paikoitellen hankalaa toimia puolueettomana sivustakatsojana ja tunnistaa omat ennakko-oletukset aiheeseen liittyen. Yhtenä kehityskohtana olisikin voinut olla omien ennakko-oletusten ylös kirjaaminen ja niiden koettelu tutkimuksen tuloksissa.

Tutkimuksen lopuksi haluaisin kiittää Tampereen kaupunkia ja avo- ja asumispalveluja tästä mahdollisuudesta. Koen tutkimuksen tekemisen olleen erittäin antoisaa ammatillisessa ja tutkimuksellisessa mielessä. Toivonkin, että organisaatio pystyy hyödyntämään tutkimuksen tuloksia parhaaksi näkemällään tavalla. Haluan myös kiittää tutkimuksen haastatteluihin osallistuneita ammattilaisia, joiden avulla sain tärkeää ja relevanttia tietoa tutkittavasta organisaatiosta.

# Lähdeluettelo

## Lähteet

Burns, John & Scapens, Robert W. (2000) Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*. Vol. 11 No. 1. 3-25.

Chelimsky, Eleanor (1997) The Coming Transformation of Evaluations. Teoksessa Chelimsky, Eleanor & Shadish William (toim.) *Evaluation for the 21th Century. A Handbook*. Thousand Oaks. Sage.

Eisenhardt, Kathleen (1989) Agency theory: An assesment and review. *Academy of Management Review*. Vol. 14 No. 1.

Eskola, Jari & Suoranta, Juha (1998) *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Tampere: Vastapaino.

Forrester, John (2002) The Principal-Agent Model and Budget Theory. Teoksessa Khan, Aman & Hildreth, W. Bartley (toim.) *Budget Theory in the Public Sector*. Quorum books.

Goodin, Robert E. (1996) Institutions and Their Design. Teoksessa Goodin, Robert E. (toim.) *The Theory of Institutional Design*. Cambridge: Cambridge University Press.

Heuru, Kauko (2000) Kunnan päätösvallan siirtyminen. Oikeudellinen tutkimus kunnanvaltuuston vallasta suomalaisen kunnallishallinnon demokraattisten arvojen ja tehokkuusarvojen ristipaineessa. Tampereen yliopisto. Acta. Universitatis Tampensis nro 760, Tampereen yliopistopaino.

Hirsjärvi, Sirkka, Remes, Pirkko & Sajavaara, Paula (2009) *Tutki ja kirjoita*. Helsinki: Tammi.

Hirsjärvi, Sirkka, Remes, Pirkko & Sajavaara, Paula (2004) *Tutki ja kirjoita*. Helsinki: Tammi.

Hodgson, Geoffrey M. (2006) What are institutions? *Journal of Economic Issues*. Vol. 40 No. 1. 1–25.

Hosiaislouma, Aatto (1969) *Kunnallistalous: 1. osa, Taloussuunnittelu ja -hallinto*. Helsinki: Suomen kuntaliitto.

Hyvinvoinnin palvelualueen toimintasääntö 2017.

[https://www.tampere.fi/tiedostot/h/rIEMAVvZr/Hyvinvoinnin\\_palvelualueen\\_toimintasaanto.pdf](https://www.tampere.fi/tiedostot/h/rIEMAVvZr/Hyvinvoinnin_palvelualueen_toimintasaanto.pdf)

Viitattu 7.9.2017

Karila, Alpo (1998) Kuntien talouden ohjaus ja sen muutos. Perinteisestä politiikasta rinnakkaisten ohjausjärjestelmien kokonaisuuteen. Helsinki, Suomen kuntaliitto.

Kuntalaki 410/2015

Kuntaliitto 2015.

<http://www.kunnat.net/fi/kunnat/kunnan-tehtavat/lakisaateiset-tehtavat/Sivut/default.aspx>.

Viitattu 26.11.2016

Kuntaliitto 2015 1.

<http://www.kunnat.net/fi/kunnat/kunnan-tehtavat/tehtavien-jarjestaminen-ja-tuottaminen/Sivut/default.aspx> Viitattu 26.11.2016

Lukka, Kari (1999) Case/field-tutkimuksen erilaiset lähestymistavat laskentatoimessa. Teoksessa Hookana-Turunen, Heli (toim.) Tutkija, opettaja, akateeminen vaikuttaja ja käytännön toimija. Professori Reino Majala 65 vuotta. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, C-1: 1999.

Luosmala, Antti (2010) Poliitiikan mahdollisuudesta valtuuston talousarviokokouksessa. Sosiaalikehitys Oy. Hämeenlinna.

Meklin, Pentti (2009) Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa - erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja. Teoksessa Heiskanen, Johanna, Kihn, Lili-Anne & Salme, Näsi (toim.) Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen. Tampereen yliopistopaino Oy, Tampere.

Meklin, Pentti, Rajala, Tuija; Sinervo, Lotta-Maria & Vakkuri, Jarmo (2009) Kunta hyvinvointipalvelujen järjestäjänä. Rajallisten voimavarojen tehokkaan hallinnan ongelma. Teoksessa Karppi, Ilari & Sinervo, Lotta-Maria (toim.) Governance - Uuden Hallintatavan jäsentyminen. 237 – 271. Tampere: Tampereen yliopisto, Johtamiskorkeakoulu.

Myllymäki, Arvo & Vakkuri, Jarmo (2001) Tulos, normi, tilivelvollisuus. Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin. Vammala: Vammalan kirjapaino Oy.

Myllyntaus, Oiva (2002) Kuntatalouden ohjaus. Budjetoinnin ja kirjanpidon teoriaperusteita ja kehityssuuntia. Helsinki: Suomen kuntaliitto.

Myllyntaus, Oiva (2011) Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma. Helsinki: Suomen kuntaliitto.

Möttönen, Sakari (1997) Tulosjohtaminen ja valta poliittisten päätöksentekijöiden ja viranhaltijoiden välisessä suhteessa. Suomen Kuntaliitto, Acta-sarja nro 86.

Neilimo, Kari & Uusi-Rauva, Erkki (2005) Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita.

Näsi, Salme (1990) Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin. Tampereen yliopisto. Acta Universitatis Tampensis, Ser A. vol. 291.

Osborne, Stephen (2010) New Public Governance? Emerging Perspectives on the Theory and Practice of Public Governance. Routledge.

Oulasvirta, Lasse & Aronen, Kauko (2012) Budjetoinnin kehittäminen ja kannustavuus kunnissa. Helsinki: Suomen kuntaliitto.

Peters, Guy B. (2000) Institutional theory in political science : The 'new institutionalism'. London: Continuum.

Powell, Walter W. (2007) The New Institutionalism. Teoksessa Clegg, Stewart & James R. Bailey (toim.) International encyclopedia of organization studies. London: Sage.

Rajala, Tuija & Tammi, Jari (2014) Budjetointia kuntien muutoskierteessä. Kunnallisan kehittämissäätiö. Sastamala: Vammalan kirjapaino Oy.

Saaranen-Kauppinen, Anita & Puusniekka, Anna (2006) KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto.  
<http://www.fsd.uta.fi/menetelmäopetus>. Viitattu 25.2.2017

Scott, Richard W. (2008) Institutions and organizations : Ideas and interests. Thousand Oaks (Calif.): Sage.

Sinervo, Lotta-Maria, Meklin, Pentti & Vakkuri, Jarmo (2015). Oikeudenmukainen kuntatalous. Teoksessa Karppi, Ilari (toim.) Governance. Hallinnan uusia ulottuvuuksia. 97-99. Tampereen yliopisto, Johtamiskorkeakoulu, Tampere.  
[http://www.uta.fi/jkk/hal/valintakoeteos/Governance 2016\\_2\\_muuttamaton\\_painos.pdf](http://www.uta.fi/jkk/hal/valintakoeteos/Governance%202016_2_muuttamaton_painos.pdf)

Streeck, Wolfgang & Thelen, Kathleen (2005) Introduction: Institutional Change in Advanced Political Economies. Teoksessa Streeck, Wolfgang & Thelen, Kathleen (toim.) Beyond Continuity: Institutional Change in Advanced Political Economies. Oxford: Oxford University Press.

Tampere 2015. Tampereen kaupungin tilinpäätös 2015.  
[http://www.tampere.fi/tiedostot/t/J3q1ImhID/Tilinpaaotos\\_2015\\_kv\\_16.05.2016.pdf](http://www.tampere.fi/tiedostot/t/J3q1ImhID/Tilinpaaotos_2015_kv_16.05.2016.pdf) . Viitattu 26.11.2016

Tampere 2016. Tampereen kaupungin avopalvelujen organisaatio vuonna 2016.  
[http://www.tampere.fi/tiedostot/a/65oZqblOp/Avopalvelujen\\_organisaatio.pdf](http://www.tampere.fi/tiedostot/a/65oZqblOp/Avopalvelujen_organisaatio.pdf). Viitattu 26.11.2016

Tampere 2017. Tampereen kaupungin hyvinvoinnin palvelualueen organisaatio.  
[http://www.tampere.fi/tiedostot/h/xx2he2e2F/hyvinvoinnin\\_palvelualue\\_organisaatio.pdf](http://www.tampere.fi/tiedostot/h/xx2he2e2F/hyvinvoinnin_palvelualue_organisaatio.pdf). Viitattu 15.5.2017

Tampereen kaupungin TA-kirja 2017.  
<https://www.tampere.fi/tiedostot/t/E2aGZUdTH/talousarvio2017.pdf>. Viitattu 15.07.2017

Tampereen kaupungin verkkosivut 2016.  
[http://www.tampere.fi/tampereenkaupunki/ajankohtaista/tiedotteet/2016/10/14102016\\_7.html](http://www.tampere.fi/tampereenkaupunki/ajankohtaista/tiedotteet/2016/10/14102016_7.html). Viitattu 01.09.2017

Tampereen kaupungin tilinpäätös 2016.  
[http://www.tampere.fi/tiedostot/t/pfxE7uC0B/Tilinpaaotos\\_2016.pdf](http://www.tampere.fi/tiedostot/t/pfxE7uC0B/Tilinpaaotos_2016.pdf) Viitattu 15.5.2017

Tuittu, Hannu (1994) Eliitti, valta ja budjetti: tutkimus budjettieliitin käyttäytymisestä ja valtakäsityksistä suurissa kaupungeissa. Acta Universitatis Tamperensis. ser A vol. 429.

Tampereen kaupunginhallitus 23.11.2015 § 487.  
[http://ktweb.tampere.fi/ktwebbin/dbisa.dll/ktwebscr/epj\\_tek.htm](http://ktweb.tampere.fi/ktwebbin/dbisa.dll/ktwebscr/epj_tek.htm)  
Viitattu 20.8.2017

Tampereen kaupunginhallitus 4.4.2016 § 145.  
[http://ktweb.tampere.fi/ktwebbin/dbisa.dll/ktwebscr/epj\\_tek.htm](http://ktweb.tampere.fi/ktwebbin/dbisa.dll/ktwebscr/epj_tek.htm)  
Viitattu 20.8.2017

Vakkuri, Jarmo, Oulasvirta, Lasse & Johanson, Jan-Erik (2015) Talouden hallinta ja johtaminen julkisessa toiminnassa - Johdatus julkisen talousjohtamisen näkökulmaan. Teoksessa Karppi, Ilari (toim.) Governance. Hallinnan uusia ulottuvuuksia. 91-93. Tampereen yliopisto, Johtamiskorkeakoulu, Tampere.  
[http://www.uta.fi/jkk/hal/valintakoeteos/Governance%202016\\_2\\_muuttamaton\\_painos.pdf](http://www.uta.fi/jkk/hal/valintakoeteos/Governance%202016_2_muuttamaton_painos.pdf)

Wildavsky, Aaron (1989) Budgeting: a comparative theory of budgetary process. New Brunswick: Transaction Publishers.

## Liitteet

Liite 1: Haastateltava A:lle esitetyt kysymykset 7.7.2017.

1. Kerrotko nimesi ja asemasi organisaatiossa ja monenko vuoden kokemus sinulla on Tampereen kaupungin palveluksesta
2. Kuinka monen vuoden ajalta sinulla on kokemusta budjetointiprosessista?
3. Miten kuvailisit vuoden 2017 budjetointiprosessia ja millä tavalla se on eronnut aiemmista budjetointiprosesseista sinun näkökulmastasi?
4. Olet ollut vuonna 2016 eri tehtävässä. Miten kuvailisit sitä, että osallistuitko millään tavalla vuoden 2017 budjetin laadintaan?
5. Millaisia muutostarpeita organisaatiomuutos aiheutti budjetointiprosessille sinun, tai palvelulinjasi näkökulmasta?
6. Tarkentava kysymys edelliseen: Kun sanoit, että tehtiin epäselvissä olosuhteissa, niin voisitko tarkentaa millaisia nämä epäselvät olosuhteet olivat?
7. Tarkentava kysymys: Olivatko henkilöstöön liittyvät linjaukset suurin epäselvyys?
8. Miten kuvailisit omaa budjettiosaamistasi?
9. Millä tasolla uskot muiden johtavien viranhaltijoiden budjettiosaamisen olevan?
10. Mitkä tekijät ovat vaikuttaneet positiivisesti omaan budjettitietämykseen?
11. Onko ollut sellaisia asioita, jotka ovat heikentäneet omaa budjettiosaamista?
12. Mitkä ovat sinulle tärkeimmät organisaation sisäiset sidosryhmät ja miksi?
13. Kuinka tärkeänä näet sinun ja sidosryhmien välisen viestinnän budjetointiprosessin onnistumisen kannalta?
14. Millaisin keinoin pysyt tietoisena budjetin toteutumisesta talousarviovuoden aikana?
15. Tarkentava kysymys: Käytetäänkö ennustetietoa seuraavan vuoden budjetointiprosessin pohjana?
16. Näetkö sidosryhmien, tai omassa toiminnassa tekijöitä, joita parantamalla koko prosessia saataisiin vietyä eteenpäin?
17. Tarkentava kysymys: Jos budjettivastuusta saisi enemmän substanssia, niin auttaisiko se itse palvelutuotannossa ja parantaisi tuloksellisuutta?
18. Tuleeko mieleen jotakin muuta jota haluaisit nostaa esille?

Liite 2: Haastateltava B:lle esitetyt kysymykset 24.7.2017.

1. Kerrotko nimesi ja asemasi organisaatiossa ja monenko vuoden kokemus sinulla on Tampereen kaupungin palveluksesta
2. Kuinka monen vuoden ajalta sinulla on kokemusta budjetointiprosessista?
3. Miten vuoden 2017 budjetointiprosessi erosi aiemmista sinun näkökulmastasi?
4. Millaisia muutostarpeita organisaatiomuutos aiheutti budjetointiprosessille?
5. Tarkennus: Puhuit näiden erien haltuunotosta. Tuliko organisaatiomuutoksen myötä organisaatioon ihmisiä, jotka olivat tietoisia erien sisällöstä?
6. Miten kuvailisit omaa budjettiosaamistasi?
7. Kuinka kuvailisit johtavien viranhaltijoiden budjettiosaamista?
8. Mitkä tekijät viime vuoden budjetointiprosessissa vaikuttivat positiivisesti budjettitietämykseen?
9. Tarkentava kysymys: Eli tämä controller-taho, joka on se ohjaava taso, niin se ohjasi todella vahvasti?
10. Mitkä tekijät puolestaan heikensivät budjettitietämystäsi, tai olivat haasteellisia?
11. Mitkä ovat sinulle tärkeimmät organisaation sisäiset sidosryhmät budjetointiprosessiin liittyen ja miksi?
12. Kuinka tärkeänä näet sinun ja näiden sidosryhmien välisen viestinnän budjetointiprosessin onnistumisen kannalta?
13. Millaisia keinoja pysyt tietoisena budjetin toteutumisesta talousarviovuoden aikana?
14. Tarkentava kysymys: Puhuit kuukausiraportoinnista, voisitko avata tarkemmin mitä kaikkea se pitää sisällään?
15. Tarkentava kysymys: Eli jokaiselle palvelulinjalle räätälöidään heidän tarpeidensa mukaisesti se millaista tietoa heille tuotetaan?
16. Ovatko nämä keinot mielestäsi riittäviä, vai tulisiko jotain tehdä toisin?
17. Vaikuttaako budjetin seurantaan se, että vuoden 2017 budjettia on ollut valmistelemassa eri ihmiset kuin ne jotka siitä ovat nyt vastuussa ainakin joltain osin?
18. Miettiessäsi edellistä budjetointiprosessia, mitä kehittäisit siinä?
19. Näetkö omassa, tai sidosryhmien toiminnassa tekijöitä, joita parantamalla koko prosessia saataisiin vietyä eteenpäin?